المحاسبة المتقدمة

الجزء الثاني

تأليف

جُون لارسن ن. مُوسْش

تعريب ومراجعة

د. وصفي أبو المكارم

د. كمال الدين سعيد



المحاسبة المتقدمة

ـ الجزء الثاني ـ

الجزء الثاني

المحاسبة المتقدمة

تأليف

جون لارسن   ن . هوسش

تعريب

دكتور / وصفي عبد الفتاح أبو المكارم

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة الملك سعود ـ القصيم

مراجعة

دكتور / كمال الدين سعيد

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة الملك سعود ـ القصيم

تقديم

دكتور / سلطان المحمد السلطان

عميد كلية الاقتصاد والادارة ـ سابقاً

جامعة الملك سعود ـ القصيم



ص.ب: ١٠٧٢٠ ـ الرياض: ١١٤٤٣ ـ تلكس ٤٠٣١٢٩

المملكة العربية السعودية ـ تلفون ٤٦٥٨٥٢٣ ـ ٤٦٤٧٥٣١

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد للّه الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدى لولا أن هدانا الله .

صدق الله العظيم

تقـــديـم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين. وبعد.

فكلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك سعود ـ فرع القصيم إذ تقدم هذا الكتاب في مجال المحاسبة إنما تعطي دليلاً على أنها ماضية ـ بعون الله ـ في نهجها الذي ارتسمته لنفسها منذ اليوم الأول لإنشائها، وهو ترجمة الكتب الأجنبية، وذلك بهدف ملاحقة الجديد النافع والمفيد في حقول المعرفة المختلفة وتقديمه لأبناء مملكتنا الحبيبة بصفة خاصة وأبناء الوطن العربي بصفة عامة.

ويعتبر كتاب المحاسبة المتقدمة للبروفسير لارسن والبروفسير موسش من أمهات الكتب الأجنبية في مجال المحاسبة المالية، وقد قام بترجمته الدكتور وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وراجعه الدكتور كمال الدين سعيد الأعضاء بهيئة التدريس بالكلية. ونظراً لأهمية هذا الكتاب وقيمته العلمية فقد قررت الكلية تدريسه في مقرر المحاسبة المتقدمة (٤١٥ حسب) لطلبة البكالوريوس، وقد قررته أيضاً كلية العلوم الإدارية ـ جامعة الملك سعود ـ بالرياض في مقرر المحاسبة المتقدمة (٣١١ حسب) لطلبة البكالوريوس.

ولعل ذلك يعطي دلالة واضحة على تميز منهجية الكلية وتمكين طلابنا من الوقوف في مصاف طلاب البلاد المتقدمة.

وفي النهاية لا يسعني إلا أن أحيي هذا الجهد الصادق الذي بذله الدكتور وصفي عبد الفتاح أبو المكارم راجياً له التوفيق والسداد.

والله الموفق إلى سواء السبيل. . .

دكتور / سلطان المحمد السلطان

عميد كلية الاقتصاد والادارة ـ سابقاً

جامعة الملك سعود ـ القصيم

مقدمـــة المرجـــع

يشتمـل هذا المـرجع على دراسـة تفصيلية ومتعمقـة لبعض الموضـوعـات المتخصصة في مجال المحاسبة المـاليـة. وهـو ينقسم في هــذا الصـدد إلى أربعـة أقسام رئيسيـة تظهـر في جزئين متصلين: حيث يشتمـل الجـزء الأول على القسمين الأول والثـاني، أمـا الجـزء الثـاني فهـو يشتمـل على القسمين الثــالث والــرابـع. وقـــد خصص القسم الأول للمحـاسبـــة في شـــركـــات الأشخـــاص والفـروع، وخصص القسم الثاني لمعـالجة المشكـلات المحاسبيـة التي تـرتبت على تـوسـع الشـركـات سـواء عن طـريق الانـدمـاج في أو مـع شـركــة أخـرى أو سيطرة شركة على شركـة أخرى أو أكثـر. وتناول القسم الثـالث المحاسبـة في الـوحدات الحكـومية والتنـظيمات الاجتمـاعية الأخـرى، أما القسم الـرابـع فهـو يتنـاول ثـلاثـة مـوضـوعـات مستقلة، يتعلق الأول بـالشـركـات متعـددة الجنسيـة وعمليـات الصـرف الأجنبي، ويتناول المـوضـوع الثـاني كيفيـة إعـداد التقــاريـر المالية القـطاعية والـدورية، أمـا الموضـوع الثالث، فقـد خصص للمحاسبـة عن المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة.

وقـد تم تزويـد هذا المـرجـع بمجموعة من الأسئلة والتمـارين والحـالات والمشـاكـل في نهـايـة كـل فصـل. وهي تعـطي صـورة شـاملة للواقـع العملي، وأرجو أن تساهم مساهمة فعّالة في تنمية قدرات المهتمين بهذا الحقل.

وممـا لا شك فيـه أن ما وفـرته لنـا كليـة الاقتصـاد والإدارة جـامعـة الملك

القسم الثالث
المحاسبة في التنظيمات
التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال

- الفصل الحادي عشر : الوحدات الحكومية ـ المال العام
- الفصل الثاني عشر : الوحدات الحكومية ـ الأموال الأخرى ومجموعات الحسابات.
- الفصل الثالث عشر : الوحدات الحكومية الأخرى ـ أموال الملكية ـ وأموال الوكالة والأمانة، والتقرير المالي السنوي.
- الفصل الرابع عشر : الكليات والجامعات والمستشفيات وتنظيمات الرفاهة التي لا تستهدف تحقيق الربح.

القسم الثالث

المحاسبة في التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال

ACCOUNTING FOR NONBUSINESS ORGANIZATIONS

تشتمل التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال على الوحدات الحكومية بالإضافة إلى التنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تستهدف الربح. ونظراً لأن هذا النوع من التنظيمات يخضع لمبادىء ومعايير محاسبية تختلف عن تلك المطبقة في تنظيمات قطاع الأعمال، فقد خصصنا لها قسماً مستقلاً يتكون من أربعة فصول. حيث تناولنا في الفصول الحادي عشر والثاني عشر، والثالث عشر المحاسبة في الوحدات الحكومية وفقاً للمعايير التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB سنة ١٩٨٧ ميلادية، أما الرابع عشر فقد خصص للمحاسبة في التنظيمات الاجتماعية الأخرى وفقاً لإرشادات المراجعة التي أصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA.

- **الفصل الحادي عشر**: الوحدات الحكومية - المال العام.
- **الفصل الثاني عشر**: الوحدات الحكومية - الأموال الأخرى ومجموعات الحسابات.
- **الفصل الثالث عشر**: الوحدات الحكومية الأخرى - أموال الملكية، وأموال الوكالة والأمانة، والتقرير المالي السنوي.
- **الفصل الرابع عشر**: الكليات والجامعات والمستشفيات وتنظيمات الرفاهة التي لا تستهدف الربح.

الفصل الحادي عشر

الوحدات الحكومية: المال العام
GOVERNMENTAL UNITS: GENERAL FUND

تعرف الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تستهدف الربح بأنها تنظيمات لا تنتمي لقطاع الأعمال Nonbusiness Organizations ولأن كلا النوعين من التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال (وهما الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى) يتفقان في بعض الخصائص ويختلفان في البعض الآخر، فسنتناول المبادىء المحاسبية الخاصة بكل منهما في جزء مستقل. ولذلك سنخصص هذا الفصل لدراسة أهداف التقارير المالية في التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال مع التركيز على طبيعة الوحدات الحكومية والمبادىء المحاسبية المتعلقة بها، ثم نتناول إجراءات وأساليب المحاسبة عن المال العام الحكومي. ونخصص الفصلين الثاني عشر والثالث عشر لعرض إجراءات وأساليب المحاسبة عن الأموال الأخرى المتعلقة بالقطاع الحكومي، أما الفصل الرابع عشر فسنخصصه لدراسة المحاسبة في التنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تستهدف الربح.

أهداف التقارير المالية في التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال: Objective of Financial Reporting for Nonbusiness Organization

في الماضي القريب لم تكن المشاكل المحاسبية المتعلقة بالتنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال موضوعاً لاهتمام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA أو مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. ولذلك كانت الجهود المبذولة لتطوير المبادىء المحاسبية في هذا النوع من التنظيمات مقصورة على أجهزة أخرى بالإضافة إلى

الجهود الفردية التي قام بها بعض المحاسبين. ولكن خلال سنة ١٩٧٠ م ظهرت عدة عوامل دفعت كل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس معايير المحاسبة المالية إلى إدراك أهمية وجود إطار شامل للمبادىء المحاسبية التي يمكن أن تحكم التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال. وقد كان من هذه العوامل سوء الحالة المالية في العديد من الوحدات الحكومية المحلية وغيرها من التنظيمات الحكومية الأخرى بالولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى ظهور عدة مشاكل ارتبطت بأنشطة تحصيل الأموال في عدد من التنظيمات الاجتماعية التي لا تستهدف الربح. ونتيجة هذه العوامل وغيرها اضطر مجلس معايير المحاسبة المالية إلى إضافة مشكلة المحاسبة في التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال في جدول أعماله في نطاق دراسته حول تنظير المعرفة المحاسبية. وبناء على ذلك، أصدر المجلس تقريراً برقم (٤) عن مفاهيم المحاسبة المالية بعنوان «أهداف التقارير المالية في التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال». وقد جاء بهذه الأهداف ما يلي:

١ - ينبغي أن توفر التقارير المالية التي تصدر عن التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال المعلومات التي تفيد الممولين الحاليين والمحتملين وأي أطراف أخرى تستخدم هذه التقارير في اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بتخصيص الموارد على هذا النوع من التنظيمات.

٢ - ينبغي أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للممولين الحاليين والمحتملين وأي أطراف أخرى بما يمكنهم من تقويم الخدمات التي تقدمها التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال، وكذلك التحقق من قدرة هذه التنظيمات على الاستمرار في تقديم هذه الخدمات.

٣ - ينبغي أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للممولين الحاليين والمحتملين وأي أطراف أخرى بما يمكنهم من تقويم مدى وفاء مديرو هذه التنظيمات بالمسئوليات المعهودة إليهم وكذلك التحقق من المظاهر الأخرى المتعلقة بإنجازاتهم.

٤ - ينبغي أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة، والإلتزامات وصافي موارد التنظيم، وأثر العمليات والأحداث والظروف التي

تؤدي إلى تغيير الموارد والحقوق على هذه الموارد.

٥ - ينبغي أن توفر التقارير المالية معلومات عن إنجاز التنظيم خلال الفترة المحاسبية، لأن القياس الدوري للتغيرات في مقدار وطبيعة صافي موارد التنظيم، وكذلك المعلومات المتعلقة بالخدمات المؤداة والإنجازات المحققة، تساعد على تقويم أداء التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال.

٦ - ينبغي أن توفر التقارير المالية معلومات عن كيفية حصول التنظيم على الموارد النقدية وأي موارد سائلة أخرى، وكيفية إنفاق هذه الموارد. ومن أمثلة هذه المعلومات القروض التي يحصل عليها التنظيم وما يسدد من القروض وأي عوامل أخرى يمكن أن تؤثر على السيولة.

٧ - ينبغي أن تتضمن التقارير المالية تفسيرات وتوضيحات بما يمكن مستخدمي هذه التقارير من تفهم المعلومات الواردة بها.

وقد ذكر مجلس معايير المحاسبة المالية في تقريره آنف الذكر، بأنه لا يجد دليلاً مقنعاً بعدم ملاءمة الأهداف السبعة للتقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تصدرها التنظيمات الحكومية. ومع ذلك، لم يتخذ المجلس قراراً بصدد هذه الأهداف، وفضل تأجيل الأمر حتى تحسم قضية أخرى وهي المتعلقة بإرساء معايير محاسبية للوحدات الحكومية سواء على مستوى الإدارة أو الحكم المحلي، أو على مستوى الولاية. وقد ذكر المجلس صراحة بأن مفاهيم المحاسبة وإعداد التقارير المالية على مستوى الحكومة الاتحادية (الفيدرالية) لم تؤخذ في الاعتبار عند إعداد التقرير رقم (٤). فضلاً عن ذلك، فإن هذا التقرير لم يضع معايير تحكم الإجراءات المحاسبية وأساليب الإفصاح عن عناصر أو أحداث معينة لأن مثل هذه المعايير يتم صياغتها في تقارير أخرى متعلقة بمعايير المحاسبة المالية.

وبعد تأسيس مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB بفترة قصيرة، أصدر النشرة رقم (١) عن «أهداف التقارير المالية». وقد حددت هذه النشرة أهداف التقارير المالية في الوحدات الحكومية على النحو التالي[1]:

---

(١) Governmental Accounting Standards Boord, GASB Concepts Statement N° 1, «Objectives

أ ـ يجب أن تساعد التقارير المالية في أن تكون الواجبات الحكومية موضوعاً للمساءلة العامة، وأن تمكن من تقويم هذه المسألة عن طريق:

١ ـ توفير المعلومات التي توضح ما إذا كانت إيرادات السنة الجارية كانت كافية لدفع نفقات خدمات تلك السنة.

٢ ـ توضيح ما إذا كانت الموارد تم الحصول عليها واستخدامها طبقاً للموازنة العامة والقواعد القانونية والمالية الأخرى.

٣ ـ توفير المعلومات لمساعدة مستخدمي التقارير المالية في تقويم مجهودات ومنجزات الوحدات الحكومية.

ب ـ يجب أن تساعد التقارير المالية في تقويم نتائج عمليات الوحدة الحكومية خلال السنة المالية عن طريق:

١ ـ توفير معلومات عن مصادر الموارد المالية واستخداماتها.

٢ ـ توفير معلومات حول كيفية تمويل أنشطتها وكيفية مقابلة احتياجاتها النقدية.

٣ ـ توفير المعلومات الضرورية للتعرف على ما إذا كان مركزها المالي في تحسن أم في تدهور كنتيجة لعمليات السنة المالية.

جـ ـ يجب أن تساعد التقارير المالية في تقويم مستوى الخدمات التي يمكن تقديمها بواسطة الوحدة الحكومية وقدرتها على مقابلة التزاماتها عند استحقاقها وذلك عن طريق:

١ ـ توفير معلومات عن حالتها ومركزها المالي.

٢ ـ توفير معلومات عن مواردها المادية والموارد غير المالية الأخرى التي يمكن الإستفادة منها في السنوات التالية، وتوفير المعلومات التي تمكن من تقويم المنافع المحتملة لهذه الموارد.

٣ ـ الإفصاح عن القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد ومخاطر الخسائر المحتملة لهذه الموارد.

---

of Financial Reporting», (Stamford: 1986), PP ii - iii |=

طبيعة الوحدات الحكومية:

عند دراستنا للمحاسبة في الوحدات الحكومية، يجب أن نتجاهل مؤقتاً المبادىء المحاسبية المألوفة في تنظيمات قطاع الأعمال. فالكثير من المفاهيم المحاسبية المطبقة في تنظيمات قطاع الأعمال لا تتلاءم مع المحاسبة في الوحدات الحكومية، والمثال على ذلك، مفهوم الوحدة المحاسبية، وأهمية قائمة الدخل، وشيوع المحاسبة على أساس الاستحقاق. وبناء على ذلك سوف تبدأ دراستنا بالتعرف على خصائص الوحدات الحكومية التي تتطلب استخدام مفاهيم محاسبية خاصة.

وعموماً تتكون الوحدات الحكومية في أي دولة من عدة مستويات، ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال، يوجد على المستوى المركزي الحكومة الفيدرالية، وعلى المستوى اللامركزي توجد حكومات الولايات وعددها إحدى وخمسون ولاية بالإضافة إلى ذلك توجد وحدات حكومية أخرى تأخذ أنماطاً مختلفة. ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال يوجد بالإضافة إلى الحكومة المركزية وحكومات الولايات:

- أكثر من ٣٠٠٠ مقاطعة أو إقليم.
- ما يقرب من ١٧ ٠٠٠ مدينة.
- ما يقرب من ١٩ ٠٠٠ وحدة محلية.
- أكثر من ١٥ ٠٠٠ منطقة تعليمية.
- ما يقرب من ٢٦ ٠٠٠ دائرة حكومية (مثل الموانىء، والمطارات، والمكتبات العامة).

وبالرغم من تباين حجم ونطاق الوحدات الحكومية إلا أنها تتمتع بخصائص عامة نوجزها فيما يلي:

١ - **خدمة المواطنين**: تستهدف هذه التنظيمات خدمة المواطنين الذين يخضعون لسيادة الدولة. ولذلك يتم إنشاء هذه المنظمات من الموارد السيادية للدولة. ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال يساهم جميع المواطنين في

إنشاء الوحدات الحكومية عن طريق الضرائب التي تفرض عليهم جبرياً بنص القانون، وفي المملكة العربية السعودية تنشأ هذه الوحدات من موارد الثروة الطبيعية بصفة أساسية. وعلى العكس من ذلك تنشأ التنظيمات في قطاع الأعمال بواسطة عدد محدود من الأفراد وبناء على اختيارهم ورغباتهم الشخصية.

٢ ـ **غياب دافع الربح بصفة عامة**: فالوحدات الحكومية وهي تقدم خدماتها إلى المواطنين لا تسعى أصلاً لتحقيق الأرباح، وعلى العكس من ذلك تعمل تنظيمات قطاع الأعمال بدافع الربح بصفة أساسية.

٣ ـ **الضرائب هي المصدر الرئيسي للإيراد**: تعتبر الضرائب والموارد السيادية الأخرى هي المصدر الأساسي للإيرادات في الوحدات الحكومية، بينما الأموال المتولدة من المبيعات تعتبر هي المصدر الأساسي لإيرادات تنظيمات قطاع الأعمال.

٤ ـ **الخضوع للقواعد القانونية**: تخضع الوحدات الحكومية للقواعد القانونية بدرجة كبيرة. مثل إجراءات أعداد الموازنة العامة وربط وجباية الضرائب أو الحصول على قروض. وبالرغم من أن تنظيمات قطاع الأعمال تخضع للقواعد القانونية السائدة في الدولة بدرجة أو بأخرى، إلا أن ذلك يتم في نطاق النظام العام دون تأثير مباشر على العمليات المالية لهذه التنظيمات.

٥ ـ **المسئولية عن الموارد**: عند إعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية يتم التركيز على مدى الإلتزام بالمسئولية عن الموارد المتاحة لتلك الوحدات. ومع أن هناك قدراً من المسئولية في تنظيمات قطاع الأعمال إلاّ أنها ليست على نفس الدرجة الموجودة في الوحدات الحكومية.

والجدير بالذكر أن الخصائص الخمس السابقة لعبت دوراً كبيراً في تحديد المبادىء المحاسبية في الوحدات الحكومية.

المعايير المحاسبية في الوحدات الحكومية: Accounting Standards for Governmental Units

يتم صياغة المبادىء المحاسبية للوحدات الحكومية بالولايات المتحدة

الأمريكية بمعرفة المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA(*). ويتكون هذا المجلس من واحد وعشرين عضواً يعملون كمديرين ماليين في الإدارات المحلية وحكومات الولايات، منهم تسعة عشر عضواً في الولايات المتحدة الأمريكية وعضوان من كندا. وفي سنة ١٩٨٤ تأسس مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB(**) وقد أصدر المجلس عدة دراسات عن معايير المحاسبة الحكومية اللازمة لأغراض المحاسبة وإعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية سواء على مستوى الولايات أو المحليات بالولايات المتحدة الأمريكية. وقد قام المجلس المذكور في بداية الأمر بتصنيف معايير المحاسبة وإعداد التقارير الحكومية التي كانت نافذة المفعول سنة ١٩٨٤ ميلادية. وقد أصدر المجلس بعد ذلك عدة نشرات تم فيها إلغاء بعض المعايير والتعديل أو الإضافة إلى البعض الآخر، وقد أسفرت جهود المجلس في سنة ١٩٨٧ م عن إصدار دليل Codification للمعايير المحاسبية[1]. وسوف نخصص هذا الفصل والفصلين الثاني عشر والثالث عشر لعرض وتفسير معايير المحاسبة الحكومية المطبقة حالياً.

الوحدة التي يعد عنها التقرير الحكومي:

The Governmental Reporting Entity

يعتبر مفهوم الوحدة الحكومية من القضايا التي تحتاج إلى مزيد من التفسير والوضوح، لأن هذا المفهوم يحدد نطاق التقرير المحاسبي - أي الوحدة التي يعد عنها التقارير المالية Reporting Entity. فعادة ما تتباين الأشكال التنظيمية الحكومية، فقد تأخذ شكل وزارة مركزية تتدرج هيراركيا على المستوى اللامركزي في شكل مصالح ووحدات حكومية، أو تأخذ شكل هيئات أو وكالات حكومية مركزية، أو حكومات أو إدارات محلية، أو بلديات، أو مناطق أو مديريات تعليمية أو صحية. وعموماً تتباين التنظيمات من مجتمع إلى آخر سواء في هيكلها العام أو طرق إدارتها أو تمويلها وفقاً لطبيعة النظام السياسي والاقتصادي.

1(Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards. GASB .(Stamford. 1987)

(*) National Council on Governmental Accounting.

(**) Governmental Accounting Standards Board.

هذا وقد اشترط دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB سنة ١٩٨٧، بأن تكون مسئولة الإشراف والرقابة Oversight Responsibility هي المعيار الأساسي لتحديد نطاق الوحدة الحكومية[١]. وطبقاً للنظام المحاسبي الحكومي الأمريكي تشمل الوحدة الحكومية على عدد من التنظيمات الإدارية التي تخضع لها سواء بالتمويل أو الإدارة أو الرقابة، ولذلك حرص GASB على عرض التحليل التالي كوسيلة لتفسير مفهوم الوحدة الحكومية كمحور لإعداد التقارير المحاسبية[٢].

الحقائق التي اعتمد عليها التحليل: Facts

تعمل المنطقة التعليمة في أي مدينة بطريقة مستقلة. فالمناطق التعليمية تنشأ بقانون يصدر عن السلطة التشريعية في الولاية، ويتم انتخاب مجلس إدارة المنطقة التعليمة بواسطة الجمهور. ولهذا المجلس الحق في تعيين الموظفين وفصلهم وله سلطة التعاقد لإنشاء أو تأجير المدارس، وشراء الأجهزة والمعدات وغيرها. وينص القانون على أن يتقدم مجلس إدارة المنطقة التعليمية بموازنته السنوية إلى مجلس المدينة للموافقة عليها، ويمتنع على مجلس إدارة المنطقة التعليمية إنفاق أموال أو التعهد بإلتزامات تزيد عن الحد الأقصى للاعتماد المصرح به من مجلس المدينة. ويتولى مجلس المدينة ربط الضرائب وتحصيلها وتوزيعها على المنطقة التعليمية. وتتلقى المنطقة التعليمية بالإضافة إلى ذلك، أموال أخرى من الولاية والمقاطعة. وليس لمجلس إدارة المنطقة التعليمة الحق في اقتراض الأموال من الغير أو إصدار السندات، ولكن يمكن لمجلس المدينة إصدار السندات من أجل المنطقة التعليمية.

النتيجة المستمدة من الحقائق السابقة: Conclusion

تعتبر المنطقة التعليمية جزءاً من المدينة عند إعداد التقارير المالية، لأن المدينة مسئولة عن الشئون المالية الأساسية وفقاً للمعايير التالية:

---

(١) المرجع السابق من ص ١٠٤ إلى ص ١٠٦.
(٢) المرجع السابق من ص ١١٣ إلى ص ١١٤.

١ ـ مسئولية مجلس المدينة عن الموافقة على موازنة المنطقة التعليمية، ووضع القيود على الإنفاق.

٢ ـ مسئولية مجلس المدينة عن تمويل العجز، ويمكن للمجلس إصدار سندات لتمويل عمليات المنطقة التعليمية.

٣ ـ مسئولية مجلس المدينة عن الإدارة المالية، وفرض الضرائب وتحصيلها.

١ ـ المسئولية الأساسية للمنطقة التعليمية تقديم خدمة التعليم للمواطنين.

الأموال هي الوحدات المحاسبية الحكومية:

Funds: The Accounting Entities for Governmental Units:

تركز المحاسبة في تنظيمات قطاع الأعمال على الوحدة الإقتصادية كوحدة محاسبية. وطبقاً لذلك تعتبر شركة الأشخاص (التضامن) وحدة محاسبية مستقلة عن الشركاء، وتصدر القوائم المالية الموحدة عن مجموعة من الشركات تكون وحدة اقتصادية مستقلة تخضع لسيطرة عامة، مع أن كل شركة تعتبر وحدة قانونية ولها شخصيتها الاعتبارية. أما في القطاع الحكومي، فلا توجد وحدة محاسبية مستقلة لكل تنظيم إداري حكومي. وبدلاً من ذلك يعتبر المال هو الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية The Accounting Entity for Governmental units is the fund وقد عرف المال في دليل المعايير على النحو التالي[1]:

ينبغي تصميم وتشغيل النظم المحاسبية الحكومية على أساس المال، ويعرف المال بأنه وحدة مالية ومحاسبية تحتوي على مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً لتسجيل النقدية والموارد المالية الأخرى، بالإضافة إلى الإلتزامات والرصيد المتبقي للمال وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات. ويخصص هذا المال لانجاز أنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة.

وبناء على التعديل الذي جاء بالنشرة رقم (٦) الصادرة عن GASB بعنوان «المحاسبة وإعداد التقارير المالية عن رسوم التحسينات»، فقد تضمن دليل المعايير

(١) المرجع السابق ص: ٤٥.

سبعة أنواع من الأموال ومجموعتين من الحسابات هما كما يلي[١]:

الأموال الحكومية: Governmental Funds

١ ـ **المال العام The General Fund** : ويخصص للمحاسبة عن جميع الموارد العامة ما عدا تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال آخر.

٢ ـ **أموال الإيراد المخصص Special Revenue Funds**: وتخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد معينة تخصص قانوناً للإنفاق منها على أغراض محددة (بخلاف أموال رسوم التحسينات، أو أموال الأمانة القابلة للإنفاق، أو أموال المشروعات الرأسمالية الأساسية).

٣ ـ **أموال المشروعات الرأسمالية Capital Projects Funds**: وتخصص للمحاسبة عن الموارد المالية التي تستخدم للحصول على أو بناء إنشاءات رأسمالية أساسية (باستثناء ما يتم بواسطة أموال الملكية أو أموال رسوم التحسينات أو أموال الأمانة).

٤ ـ **أموال خدمة الدين Debt Service Funds**: وتخصص للمحاسبة عن الموارد التي يتم تجميعها بغرض سداد أقساط القروض طويلة الأجل والفوائد المستحقة.

أموال الملكية: Proprietary Funds

١ ـ **أموال المرافق العامة Enterprise Funds**: وتخصص للمحاسبة عن العمليات:

أ ـ التي تمول وتعمل بطريقة مماثلة لتنظيمات قطاع الأعمال ـ حيث يكون هدف التنظيم الحكومي توفير السلع والخدمات للمواطنين بمقابل لتغطية التكاليف (المصروفات متضمنة الاستهلاك).

ب ـ التي يقرر التنظيم الحكومي أهمية التحديد الدوري لإيراداتها ومصروفاتها، والدخل الصافي للمحافظة على رأس المال أو لأغراض السياسة العامة

(١) المرجع السابق من ص ٤٧ إلى ٤٨، ٥٣، ٥٩.

أو الرقابة الإدارية، أو محاسبة المسئولية، أو أي أغراض أخرى.

٢ ـ أموال الخدمة الداخلية Internal Service Funds: وتخصص للمحاسبة عن تمويل السلع والخدمات التي يقدمها قسم أو إدارة معينة أو إدارات أخرى بالتنظيم الحكومي أو تنظيمات حكومية أخرى مقابل استرداد التكلفة.

أموال الوكالة والأمانة: Fiduciary Funds

تخصص أموال الوكالة Agency Funds وأموال الأمانة Trust Funds للمحاسبة عن الأصول التي يعهد بها للتنظيم الحكومي على سبيل الأمانة أو الوكالة عن أفراد أو هيئات خاصة، أو تنظيمات حكومية أخرى أو أموال أخرى. وهي تتضمن:

أ ـ أموال الأمانة القابلة للإنفاق Expendable Trust Funds.

ب ـ أموال الأمانة غير القابلة للإنفاق Nonexpendable Trust Funds.

جـ ـ أموال المعاشات Pension Trust Funds.

د ـ أموال الوكالة Agency Funds.

مجموعتي الحسابات: Accounting Groups

١ ـ مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة ـ يجب المحاسبة عن الأصول الثابتة المتعلقة بأموال الملكية وأموال الأمانة في نطاق تلك الأموال. أما الأصول الثابتة الأخرى الخاصة بالوحدة الحكومية فيجب المحاسبة عنها خلال مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.

٢ ـ مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل ـ يجب المحاسبة عن الإلتزامات طويلة الأجل المتعلقة بأموال الملكية وأموال الأمانة في نطاق تلك الأموال. أما الإلتزامات العامة طويلة الأجل الأخرى الخاصة بالوحدة الحكومية، والتي لم تستحق بعد، متضمنة ديون رسوم التحسينات الخاصة التي قد تلتزم بها الحكومة، فيجب المحاسبة عنها خلال مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل.

ويتضح مما سبق أن الأموال الحكومية (The Governmental Funds) يتم المحاسبة فيها عن الموارد المالية الخاصة بالوحدة الحكومية والتي تستخدم في العمليات الجارية. وأموال الملكية (The Proprietary Funds) تنجز أنشطة الوحدات الحكومية التي تشبه عمليات تنظيمات قطاع الأعمال. أما أموال الغير التي يعهد بها إلى الوحدة الحكومية (Fiduciary Fund) فتخصص للمحاسبة عن الموارد التي لا تمتلكها الوحدة الحكومية ولكنها تدار بمعرفة هذه الوحدة على سبيل الوكالة أو الوصاية أو الأمانة. بالإضافة إلى ذلك توجد مجموعتي حسابات فرعية وهما لا يعتبرا أموالاً، ولكنهما مجرد سجلات تذكيرية Memorandum records للعقارات والمعدات الخاصة بالوحدة والإلتزامات التي تقع عليها ولم تسجل في الأموال.

والجدير بالذكر، أن كل وحدة حكومية لها مال عام ومجموعتي حسابات. وطبقاً لدليل المعايير، إذا تطلب الأمر إضافة أي أموال أخرى فيجب أن يتم ذلك بتصريح من السلطة التشريعية. هذا ونناقش في الجزء المتبقي من هذا الفصل كيفية المحاسبة عن المال العام، أما المحاسبة عن الأموال الأخرى ومجموعتي الحسابات فسنخصص لها الفصلين الثاني عشر والثالث عشر.

المحاسبة وفقاً لأساس الإستحقاق المعدل:

The Modified Accrual Basis of Accounting

من المتعارف عليه أن المحاسبة الحكومية لا تستهدف قياس نتيجة عمليات الوحدة الحكومية عن السنة المالية، ولكن يستثنى من ذلك أموال المرافق العامة وأموال الخدمة الداخلية التي تحقق إيرادات من بيع السلع أو أداء الخدمات. وبدلاً من المحاسبة عن نتيجة العمليات تركز التقارير المالية على المساءلة المالية. ونتيجة لذلك يعتبر أساس الإستحقاق المعدل Modified Accrual Basis ملائماً للمحاسبة عن الأموال الحكومية الأربعة بالإضافة إلى أموال الوكالة وأموال الأمانة القابلة للإنفاق (Expendable Trust Funds) كما أشار بذلك المبدأ الثامن. أما أساس الاستحقاق بمفهومه التقليدي فهو يطبق على نوعي مال الملكية بالإضافة إلى أموال الأمانة غير القابلة للإنفاق وأموال المعاشات.

هذا وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الحكومية أساس الإستحقاق المعدل على النحو التالي:

الاعتراف بالإيراد: يعترف بالإيرادات وأي إضافات أخرى للمال الحكومي (مثل المحصل من إصدار سندات) في الفترة المحاسبية التي تصبح فيها قابلة للإستحقاق ـ بمعنى أن تصبح قابلة للقياس وتكون متاحة لتمويل نفقات الفترة المالية. وتعني كلمة متاحة أن تكون قابلة للتحصيل خلال الفترة الجارية أو بالسرعة التي تكفي لاستخدامها في سداد التزامات الفترة الجارية.

الاعتراف بالنفقات: يركز القياس في المحاسبة عن الأموال الحكومية على النفقات Expenditures بدلاً من المصروفات Expenses وتعني النفقات النقص في صافي الموارد المالية. وتكون معظم النفقات والتحويلات الخارجة قابلة للقياس والتسجيل عندما تستحق الإلتزامات المتعلقة بها. . . .

وهناك أساليب بديلة للإعتراف بالنفقات عند المحاسبة في الأموال الحكومية، ولكنها ترتبط بعناصر محددة منها:

١ ـ عناصر المخزون (مثل المواد والمهمات) يمكن اعتبارها نفقات عند شرائها (أسلوب الشراء)، أو عند استخدامها (أسلوب الاستهلاك)، ولكن إذا كان هناك قدر كبير من المخزون آخر الفترة يجب أن يظهر في الميزانية العمومية.

٢ ـ نفقات التأمين والخدمات المماثلة التي تمتد على مدى أكثر من فترة محاسبية لا يستلزم الأمر توزيعها على فترتين محاسبيتين أو أكثر، ولكن يمكن المحاسبة عنها كنفقات في الفترة التي حدثت فيها.

التحويلات: يجب الاعتراف بالتحويلات من الموارد المالية التي تحدث بين الأموال في نفس الفترة التي يظهر فيها مديني التحويلات الداخلة ومديني التحويلات الخارجة.

الإيرادات Revenues: معظم إيرادات الأموال الحكومية الخمسة وأموال الأمانة القابلة للإنفاق يتم المحاسبة عنها وفقاً للأساس النقدي. فعلى سبيل المثال، يصعب استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة عن ضرائب الدخل، وضرائب المبيعات. وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات المتولدة من الرسوم التي تحصل عند منح التصاريح أو التراخيص، فمثل هذه العناصر يصعب تحميل الممولين بها مقدماً لصعوبة التنبؤ بها أو تقديرها. ومع ذلك هناك نوع من الإيرادات في الوحدات

الحكومية يمكن أن يطبق عليه أساس الاستحقاق وهو الضرائب العقارية. فقد جرت العادة على تحميل الممولين بالضرائب العقارية مقدماً وهي تكون قابلة للدفع خلال نفس السنة المالية. وباختصار يمكن القول بأن الأساس النقدي يعد ملائماً للمحاسبة عن معظم عناصر الإيرادات في الأموال الحكومية الخمسة (وهي المال العام، ومال الإيراد المخصص، ومال المشروعات الرأسمالية، ومال خدمة الدين، ثم مال رسوم التحسينات) وأموال الأمانة القابلة للإنفاق.

النفقات Expenditures: عرفنا أنه في الأموال الحكومية وأموال الأمانة القابلة للإنفاق لا يتم التركيز على قياس نتيجة العمليات، ولذلك يتم المحاسبة عن النفقات المصرح بها من الموارد المتاحة، بدلاً من المحاسبة عن مصروفات العمليات. ففي هذه الأموال لا توجد ثمة علاقة بين التكاليف المستنفدة والإيرادات المحققة. ونتيجة لذلك لا يستلزم المحاسبة عن مصروفات استهلاك الأصول الثابتة، ولا تسجل مصروفات الضرائب المشكوك في تحصيلها حيث تسجل إيرادات الضرائب بصافي القيمة المتوقع تحصيلها. وعلى العكس من ذلك نجد أن أموال الملكية (أموال المرافق العامة والخدمة الداخلية) وأموال الأمانة غير القابلة للإنفاق يطبق عليها المبادىء المحاسبية المتعارف عليها في تنظيمات قطاع الأعمال.

تسجيل بيانات الموازنة: Recording the Budget

تعتبر الموازنة حجر الزاوية في الرقابة التشريعية على الوحدات الحكومية، ولذلك تقوم الفروع التنفيذية التابعة للوحدة الحكومية بإعداد مقترحات الموازنة، وتقوم الأجهزة التشريعية بمراجعتها وتعديلها، ثم يتم اعتمادها وإصدارها بموجب قانون. وعندئذ تصبح الموازنة قابلة للتنفيذ بمعرفة الفروع التنفيذية.

وكما هو الحال في تنظيمات قطاع الأعمال، تعد الوحدات نوعين من الموازنات:

النوع الأول: الموازنات السنوية (Annual Budgets)، وهي تتضمن الإيرادات المقدرة والاعتمادات اللازمة لنفقات سنة مالية معينة. والموازنات السنوية تلائم المال العام وأموال الإيراد المخصص، وتستخدم أحياناً في أموال خدمة

الدين. وقد تستخدم الموازنة السنوية في مال الأمانة القابل للإنفاق، ويتوقف ذلك على شروط عقد الأمانة.

أما النوع الثاني: فهو الموازنات الرأسمالية (Capital Budgets)، وهي تستخدم للرقابة على النفقات المتعلقة بمشروع البناء أو الحصول على الأجهزة والمعدات. ويمكن استخدام الموازنات الرأسمالية في أموال المشروعات الرأسمالية وأموال رسوم التحسينات. وغالباً ما تسجل بيانات الموازنات السنوية والرأسمالية في السجلات المحاسبية للأموال حتى يمكن التحقق محاسبياً من مدى الاستجابة للشروط والقواعد القانونية.

أما عمليات أموال الملكية (المرافق العامة والخدمة الداخلية)، وأموال الأمانة غير القابلة للإنفاق فهي مماثلة لتلك العمليات التي تقوم بها تنظيمات قطاع الأعمال. ونتيجة لذلك، فإن الموازنات السنوية المستخدمة بواسطة هذه الأموال تعتبر كأداة للتخطيط والرقابة الإدارية أكثر منها أداة للرقابة التشريعية، ويعني ذلك أن الموازنات السنوية لهذه الأموال لا تثبت في سجلاتها المحاسبية.

أنواع الموازنات السنوية: هناك أربعة أنواع من الموازنات السنوية، ويمكن للوحدة الحكومية استخدام واحدة أو أكثر من هذه الموازنات. ونوجز هذه الأنواع فيما يلي:

أ - الموازنة التقليدية (Traditional Budget): تعد بواسطة الإدارات التنفيذية، وتركز على أنواع النفقات المصرح بها، فعلى سبيل المثال تشتمل الموازنة التقليدية لإدارة قضايا الحكومة على النفقات المصرح بها مقابل خدمات العاملين، وقيمة المستلزمات السلعية والخدمية والأجهزة التي تحتاجها هذه الإدارة لفترة عام.

ب - موازنة البرنامج (Program Budget) : وتركز هذه الموازنة على قياس التكلفة الإجمالية لكل برنامج من برامج الوحدة الحكومية بصرف النظر عن عدد الفروع أو الإدارات الحكومية التي تنجز هذا البرنامج. هذا ويتم تبويب نفقات كل برنامج حسب أنواعها ـ أي في شكل رواتب ومستلزمات سلعية وخدمية وهكذا.

جـ - موازنة الأداء (Performance Budget): وتستهدف هذه الموازنة الربط بين المدخلات من الموارد الحكومية والمخرجات من الخدمات الحكومية، فعلى سبيل

المثال، يمكن المقارنة بين النفقات الإجمالية المقدرة لإدارة الجوازات والجنسية وحجم العمل المتوقع إنجازه بمعرفة هذه الإدارة خلال السنة المالية المقبلة.

د ـ نظام التخطيط والبرمجة والموازنة (Planning, Programing, Budgeting System): ويعتمد في ظل هذا النظام على مفاهيم موازنتي البرامج والآداء في محاولة صياغة الأهداف الأساسية للوحدة الحكومية، ويتم بعد ذلك المفاضلة بين الطرق البديلة لتحقيق هذه الأهداف اعتماداً على أسلوب تحليل التكلفة والمنفعة المتوقعة من كل بديل.

وبصرف النظر عن أنواع الموازنات السنوية التي تستخدمها الوحدة الحكومية، فإن الموازنة النهائية التي يتم اعتمادها بمعرفة السلطة التشريعية سوف تشتمل على الإيرادات المقدرة Estimated Revenues للسنة المالية والإعتمادات Appropriations اللازمة للنفقات المصرح بها عن تلك السنة. وإذا زادت الإيرادات المقدرة عن الإعتمادات سوف يظهر فائض موازنة Budgetary Surplus أما إذا زادت الإعتمادات عن الإيرادات المقدرة سوف يظهر عجز موازنة Budgetary Deficit.

قيد اليومية لموازنة المال العام:

لتوضيح كيفية تسجيل الموازنة السنوية في السجلات المحاسبية للمال العام، نفترض أن مجلس مدينة عنيزة اعتمد الموازنة السنوية التالية للمال العام عن السنة المالية التي تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ.

موازنة مجلس مدينة عنيزة
موازنة المال العام
عن السنة المالية التي تنتهي في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

البيان	ريال	ريال
الإيرادات المقدرة		
الضرائب العقارية		٧٠٠ ٠٠٠
الضرائب والرسوم الأخرى		١٤٠ ٠٠٠
جملة الإيرادات المقدرة		٨٤٠ ٠٠٠
موارد مالية أخرى مقدرة		١٠ ٠٠٠
جملة فرعية		٨٥٠ ٠٠٠
يطرح الاعتمادات:		
للإدارة العامة	٤٧٠ ٠٠٠	
للإدارات الأخرى	٣٤٠ ٠٠٠	
جملة الاعتمادات	٨١٠ ٠٠٠	
استخدامات مالية أخرى مقدرة	١٠ ٠٠٠	
		٨٢٠ ٠٠٠
فائض الموازنة (زيادة الإيرادات المقدرة والموارد المالية الأخرى على الاعتمادات والاستخدامات المالية الأخرى).		٣٠ ٠٠٠

وبعد اعتماد الموازنة تسجل بياناتها في دفتر اليومية العامة الخاص بالمال العام في غرة محرم ١٤٠٨ هـ وفقاً للقيد التالي:

البيان	دائن	مدين
الإيرادات المقدرة		٨٤٠ ٠٠٠
الموارد المالية الأخرى المقدرة		١٠ ٠٠٠
الاعتمادات	٨١٠ ٠٠٠	
الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة	١٠ ٠٠٠	
رصيد مال الموازنة	٣٠ ٠٠٠	

ونحاول إلقاء الضوء على الحسابات التي ظهرت في قيد اليومية السابق وفقاً للتحليل التالي:

١ - يمكن اعتبار حسابي الإيرادات المقدرة والموارد المالية الأخرى المقدرة بمثابة أصول وهمية (Pseudo assets)، لأنها يشتملان على موارد متوقع تسلمها بواسطة المال العام خلال السنة المالية. وهذين الحسابين لا يعتبران من الأصول الحقيقية لأنها لا يتلاءمان مع التعريف المحاسبي للأصل وهو: منافع اقتصادية محتملة تم الحصول عليها أو تخضع لسيطرة وحدة معينة كنتيجة لعمليات أو أحداث وقعت في الماضي. ويعني ذلك أن هذين الحسابين في جوهرهما يعتبرا من الحسابات التذكيرية (Memorandum Accounts)، ومثل هذه الحسابات تفيد في أغراض الرقابة فقط، ولذلك فهي تقفل بعد إصدار القوائم الماليه للمال العام عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

٢ - يشتمل حساب الموارد المالية الأخرى المقدرة على العناصر التي لا تعتبر من حسابات الإيرادات، مثال المبالغ المتوقع تحصيلها من بيع بعض العقارات والمعدات وكذلك المبالغ المتوقع تحويلها من أموال أخرى.

٣ - يمكن النظر إلى حسابي الإعتمادات والإستخدامات المالية الأخرى كإلتزامات وهمية (Pseudo Liability) لأنها يعكسان تعهد السلطة التشريعية بإنفاق موارد المال العام كما تم التصريح بها في الموازنة السنوية. ولا يعتبر هذين الحسابين من الإلتزامات الحقيقية لأنها لا يتلاءمان مع تعريف الإلتزام «بأنه تضحية بمنافع اقتصادية تنشأ من تعهد وحدة معينة بأن تحول أصول أو تقدم خدمات إلى وحدات أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث تمت في الماضي». ولذلك يعتبر هذين الحسابين بمثابة حسابات تذكيرية تفيد في أغراض الرقابة فقط، ولذلك فهي تقفل بعد إصدار القوائم المالية للمال العام عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

٤ - يشتمل حساب الإستخدامات المالية الأخرى المقدرة على التحويلات النقدية إلى الأموال الأخرى لأنها لا تعتبر من عناصر النفقات.

٥ - يشتمل حساب رصيد مال الموازنة على الفرق بين الحسابات المدينة والدائنة التي تضمنها قيد إثبات بيانات الموازنة في اليومية العامة. وبالرغم من أن هذا الرصيد يشبه حسابات حقوق الملكية التي تظهر في ميزانيات تنظيمات قطاع

الأعمال، إلا أنه لا يعكس أي حقوق للملكية على أصول المال العام. وفي نهاية السنة المالية يقفل حساب رصيد مال الموازنة عن طريق إجراء قيد عكسي للقيد الأصلي الخاص بإثبات بيانات الموازنة.

والجدير بالذكر أن قيد اليومية العامة المتعلق بإثبات بيانات الموازنة السنوية الخاصة بالمال العام يدعمه قيود تفصيلية لترحيلها إلى دفاتر الأستاذ الفرعية المتعلقة بالإيرادات والإعتمادات. وإذا أمعنا النظر في موازنة المال العام السابقة سنلاحظ أنها موجزة بدرجة كبيرة، أما في مجال الممارسة تنطوي مثل هذه الموازنة على تفصيلات كثيرة حيث تبوب الإيرادات المقدرة وفقاً لمصادرها، وتبوب الإعتمادات وفقاً للوظائف والبرامج المتوقع إنجازها. ونعرض فيما يلي نموذج لأنواع الحسابات التي تظهر في دفاتر الأستاذ الفرعية:

الإيرادات المقدرة	الإعتمادات
الضرائب	الإدارة العامة للحكومة
رسوم التراخيص والتصاريح	الأمن العام
الإيرادات المتبادلة بين الوحدات الحكومية	الأشغال العامة
الإيرادات مقابل خدمات	الرعاية الصحية والرفاهة
الغرامات والمصادرات	النظافة والرعاية الاجتماعية
الإيرادات الأخرى	المحافظة على الموارد الطبيعية
	خدمة الدين
	النفقات المتبادلة بين الوحدات الحكومية
	اعتمادات أخرى

ويمكننا القول أن الموازنات في أي وحدة حكومية غالباً ما تثبت في السجلات المحاسبية المتعلقة بالأموال الحكومية الخمسة التي تضمنها المبدأ الثالث من المبادىء المحاسبية السابقة. وقد يتطلب الأمر أيضاً تسجيل بيانات الموازنة المتعلقة بأموال الأمانة القابلة للإنفاق، ولكن يتوقف ذلك على شروط منح الأمانة.

ويترتب على تسجيل بيانات الموازنة تسهيل عملية إعداد القوائم المالية ومقارنة حسابات الإيرادات والنفقات الفعلية مع البيانات المقدرة في الموازنة.

الإرتباطات ورقابة الموازنة Encumbrances and Budgetary Control

يطبق أسلوب محاسبة الإرتباطات للتحقق من أن نفقات الوحدة الحكومية تتم وفقاً للإعتمادات المخصصة بمعرفة السلطة التشريعية في الدولة. ويطبق هذا الأسلوب على المال العام، وأموال الإيراد المخصص، وأموال المشروعات الرأسمالية، وأموال رسوم التحسينات. فإذا أصدر أحد هذه الأموال أمر شراء مواد ومهمات إلى أحد الموردين، أو طلب الحصول على خدمات من أحد المتعهدين، فعندئذ يسجل قيد في دفتر اليومية العامة على النحو التالي:

- إثبات ارتباط مقابل إصدار أمر شراء رقم ١٦٨٥ إلى شركة الشروق:

١٨ ٤١٣ الإرتباطات.

١٨ ٤١٣ رصيد المال المخصص للإرتباطات

وعندما تتسلم الوحدة الحكومية فاتورة المهمات التي وردت أو الخدمات التي أديت، فعندئذ تسجل عملية دفع القيمة مع إلغاء قيد الإرتباط بقيد عكسي على النحو التالي:

- إستلام المهمات التي صدر عنها أمر شراء رقم ١٦٨٥

١٨ ٥٠٧ النفقات

١٨ ٥٠٧ أذون الدفع المستحقة

- إلغاء قيد الارتباط السابق بعد استلام المهمات وسداد قيمتها.

١٨ ٤١٣ رصيد المال المخصص للإرتباطات

١٨ ٤١٣ الارتباطات

ويتضح من القيدين السابقين أن هناك فرقاً بين قيمة الفاتورة وقيمة أمر الشراء الصادر من الوحدة الحكومية، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها التغيرات في الأسعار، أو ضريبة المبيعات، أو تكاليف النقل. والجدير بالذكر أن أسلوب الارتباط هو وسيلة تذكيرية أو تنظيمية للتأكد من عدم زياد النفقات عن الاعتمادات المخصصة للسنة المالية. هذا وليس من الضروري إجراء قيد الإرتباطات لعمليات الإنفاق العادية مثل الرواتب والأجور ومصاريف الإيجار والمنافع العامة. ومن

المعروف أن أسلوب الارتباط المستخدم في الوحدات الحكومية بالمفهوم المتقدم لا يستخدم في المحاسبة بتنظيمات قطاع الأعمال.

المحاسبة عن المال العام لإحدى الوحدات الحكومية:

كما أشرنا آنفاً يستخدم المال العام للمحاسبة عن كل عمليات الوحدة الحكومية التي لا يتم المحاسبة عنها بواسطة أي من الأموال السبعة الأخرى. وعادة ما يشتمل المال العام على القدر الأكبر من إيرادات ونفقات الوحدة الحكومية. ولتوضيح كيفية المحاسبة عن المال العام سوف نعود إلى مثالنا السابق بمجلس مدينة عنيزة.

١ - نفترض أن الميزانية العمومية المتعلقة بالمال العام الخاص بمدينة عنيزة كانت في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ على النحو التالي:

المال العام لمجلس مدينة عنيزة
الميزانية العمومية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠

	ريال	ريال
الأصول		
النقدية		١٦٠ ٠٠٠
مخزون المهمات		٤٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول		٢٠٠ ٠٠٠
الإلتزامات ورصيد المال		
أذون الدفع المستحقة		٨٠ ٠٠٠
رصيد المال		
رصيد مخصص لمخزون المهمات	٤٠ ٠٠٠	
رصيد غير مخصص	٨٠ ٠٠٠	
		١٢٠ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات ورصيد المال		٢٠٠ ٠٠٠

وإذا أمعنا النظر في رصيد المال المخصص لمخزون المهمات سنلاحظ أنه يشبه الأرباح المحتجزة المخصصة في تنظيمات قطاع الأعمال. ولذلك فإن هذا المبلغ وقدره

٤٠ ٠٠٠ ريال يعتبر محجوز من رصيد المال، ومن ثم فهو غير قابل للإنفاق أو التخصيص عند اعتماد الموازنة الجديدة لسنة ١٤٠٨ بمعرفة السلطة التشريعية.

فإذا افترضنا أنه بالإضافة إلى بيانات الموازنة التي عرضناها آنفاً، قد حدثت العمليات التالية في المال العام لمجلس مدينة عنيزة عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ:

١ - تم ربط ضرائب ملكية على الممولين قدرها ٧٢٠ ٠٠٠ ريال، ويتضمن هذا المبلغ ١٤ ٠٠٠ ريال ديون مشكوك في تحصيلها.

٢ - بلغت ضرائب الملكية المحصلة من الممولين ٧٥٠ ٠٠٠ ريال، وهناك إيرادت أخرى محصلة جملتها ١٠٢ ٠٠٠ ريال.

٣ - تقرر إعدام ضرائب ملكية قدرها ١٣ ٠٠٠ ريال.

٤ - صدرت أوامر شراء مهمات إلى الموردين جملتها ٣٦٠ ٠٠٠ ريال.

٥ - بلغت جملة نفقات العام مبلغ ٧٦٠ ٠٠٠ ريال منها ٩٠ ٠٠٠ ريال استخدمت في شراء مهمات، و ٣٥٠ ٠٠٠ ريال سبق الإرتباط به بمبلغ ٣٥٥ ٠٠٠ ضمن أوامر الشراء التي صدرت خلال العام بمبلغ إجمالي وقدره ٣٦٠ ٠٠٠ ريال.

٦ - وردت فاتورتان عن مستلزمات سلعية وخدمية حصل عليها المال العام من مال الخدمة الداخلية بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال، ومن مال المرافق العامة بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال.

٧ - بلغت أذون الدفع المسددة خلال العام ٧٧٠ ٠٠٠ ريال. وتم سداد مبلغ ٢٥ ٠٠٠ ريال إلى مال المرافق العامة، ومبلغ ١٤ ٠٠٠ ريال إلى مال الخدمة الداخلية.

٨ - بلغت التحويلات النقدية إلى مال خدمة الدين قدرها ١١ ٠٠٠ ريال، وسوف يستخدم هذا المبلغ في سداد فوائد السندات العامة واسترداد السندات المستحقة.

٩ - تسلم المال العام مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال من مال المرافق العامة كمساهمة بدلاً من

الضرائب العقارية المستحقة عن هذه المرافق.

١٠ ـ بلغت تكلفة المهمات المستخدمة خلال العام مبلغ ٨٠٠٠٠ ريال.

١١ ـ اعتبرت ضرائب الملكية التي لم تحصل حتى انتهاء السنة المالية ضرائب متأخرة.

١٢ ـ خصص مجلس المدينة مبلغ ٢٥٠٠٠ ريال من رصيد المال غير المخصص لإحلال أجهزة ومعدات في السنة المالية التالية.

هذا، وبعد تسجيل بيانات الموازنة في دفتر اليومية العامة كما أوضحنا آنفاً، سوف تثبت العمليات المالية السابقة في السجلات المالية للمال العام بمدينة عنيزة عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

المال العام لمدينة عنيزة

اليومية العامة

١ ـ إثبات استحقاق الضرائب العقارية مع تقدير الجزء المشكوك في تحصيله:

٧٢٠٠٠٠ ممولوا الضرائب الجارية

١٤٠٠٠ مخصص ضرائب جارية مشكوك في تحصيلها

٧٠٦٠٠٠ الإيرادات

وكما أشرنا في بداية هذا الفصل يسمح أساس الاستحقاق المعدل بالمحاسبة عن الضرائب العقارية في المال العام وفقاً لأساس الاستحقاق لأنها تربط على ملاك العقارات بواسطة مجلس المدينة. ويعتبر حساب المخصص المقدر للضرائب المشكوك في تحصيلها بمثابة حساب مقابل لإجمالي الضرائب المربوطة، وتعتبر القيمة الصافية هي الإيرادات الفعلية من الضرائب العقارية خلال العام.

٢ ـ إثبات النقدية المحصلة من الضرائب العقارية والإيرادات الأخرى.

٧٥٢٠٠٠ النقدية

٦٥٠٠٠٠ ممولو الضرائب الجارية

١٠٢٠٠٠ الإيرادات

وإذا كانت بعض عناصر الإيرادات لا تستجيب لأساس الاستحقاق المحاسبي فيجب أن تسجل وفقاً للأساس النقدي اتساقاً مع أساس الاستحقاق المعدل. أما الضرائب وأي إيرادات أخرى تحصل مقدماً خلال السنة المالية يجب أن تسجل في حساب الإلتزامات.

وإذا كان هناك عجز نقدي مؤقت في المال العام قبل تحصيل الضرائب العقارية، فيمكن الحصول على قرض قصير الأجل مقابل إصدار ورقة دفع استناداً إلى الضرائب المتوقع تحصيلها، ولذلك يستخدم جزء من حصيلة هذه الضرائب في سداد ذلك القرض.

٣ ـ إعدام بعض الضرائب العقارية للتأكد من عدم تحصيلها.

١٣٠٠٠	مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها
١٣٠٠٠	ممولو الضرائب الجارية

ويلاحظ أن هذا القيد اختصر الإجراءات المألوفة في مجال معالجة الضرائب التي تقرر إعدامها. فالإجراء المنطقي يبدأ أولاً بتحويل الضرائب العقارية التي لم تحصل من حساب ممولي الضرائب الجارية إلى حساب ممولي الضرائب المتأخرة. وأي مبلغ يحصل من هذه الضرائب المتأخرة يجب أن يشتمل على إيرادات مقابل الفوائد والغرامات التي تفرض بنص القانون. وإذا طالت فترة التأخير يجب أن يحول حساب الضرائب المتأخرة وما يتعلق به من مخصص ديون مشكوك في تحصيلها إلى حساب المولين المحجوز على ممتلكاتهم، وبعد مرور فترة ملائمة غالباً ما ينص القانون على بيع العقارات المحجوز عليها لاستيفاء الديون المستحقة للحكومة.

٤ ـ ثبات إصدار أوامر شراء خلال العام.

٣٦٠٠٠٠	الإرتباطات
٣٦٠٠٠٠	رصيد المال المخصص للإرتباطات

والجدير بالذكر أن إثبات عملية الارتباط بقيد في دفتر اليومية يحول دون تجاوز الإعتمادات المخصصة في الموازنة. ولذلك يرحل حساب الارتباط تفصيلياً

لتخفيض أرصدة الاعتمادات المتاحة في دفتر أستاذ الإعتمادات الفرعي. ويعني ذلك أن الرصيد غير المنفق من كل اعتماد يتم تخفيضه بمقدار المبالغ التي تتعهد بها الوحدة الحكومية بصدور أوامر الشراء.

٥ ـ إثبات نفقات المال العام وإلغاء الارتباطات المتعلقة بها:

أ ـ إثبات النفقات

٦٧٠ ٠٠٠	النفقات
٩٠ ٠٠٠	مخزون المهمات
٧٦٠ ٠٠٠	أذون الدفع المستحقة

ويلاحظ من القيد السابق تحميل حساب النفقات بكل النفقات بصرف النظر عن الغرض منها، باستثناء المبلغ المدفوع لشراء مخزون مهمات. فحساب النفقات يتضمن مدفوعات لاسترداد السندات وسداد الفوائد المستحقة عليها، وتضمن أيضاً قيمة العقارات والمعدات التي حصلت عليها الوحدة الحكومية، وكذلك المدفوعات مقابل السلع والخدمات التي ستحصل عليها في المستقبل، ويعني ذلك أن كل العناصر تم تحميلها لحساب النفقات سواء أكانت متعلقة بسداد التزامات أم حيازة أصول. والجدير بالذكر أن النفقات المتعلقة باسترداد السندات وسداد الفوائد المتعلقة بها يجب أن تسجل تذكيرياً (On a Memorandum basis) في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل، وكذلك يجب أن تسجل النفقات المتعلقة بحيازة الأصول الثابتة تذكيرياً في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة وهو الأمر الذي سنوضحه في الفصل الثاني عشر.

ونوجه النظر إلى أن أسلوب المحاسبة عن نفقات المال العام كما هو موضح في القيد السابق يؤكد مرة أخرى أهمية الموازنة السنوية. فالنفقات تحمل على الاعتمادات المصرح بها من السلطة التشريعية للوحدة الحكومية. ولذلك يجب ترحيل قيد النقات السابق وجملته ٦٧٠ ٠٠٠ ريال إلى دفتر أستاذ النفقات الفرعي بحيث يخفض أرصدة الاعتمادات تحت الصرف.

ب ـ إلغاء قيد الإرتباطات المتعلق بالنفقات التي صدر عنها إذن دفع بمبلغ ٣٥٠ ٠٠٠ ريال.

٣٥٥ ٠٠٠ رصيد المال المخصص للإرتباطات

٣٥٥ ٠٠٠ الإرتباطات

ومن الملاحظ أن النفقات الفعلية المتعلقة بأمر الشراء قدرها ٣٥٠ ٠٠٠ ريال، وقد تضمن هذا المبلغ في قيد النفقات ٥/أ وجملته ٦٧٠ ٠٠٠ ريال. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تم إلغاء قيد الإرتباطات المتعلق بهذه النفقات بمبلغ ٣٥٥ ٠٠٠ ريال بموجب قيد عكسي لانتفاء الغرض من وجوده، ويرحل هذا القيد إلى كل من الأستاذ العام والأستاذ الفرعي، وبذلك يصبح رصيد حساب الإرتباطات مبلغ ٥ ٠٠٠ ريال.

٦ ـ تسجيل فاتورتي المستلزمات السلعية والخدمية الموردة من الأموال الأخرى.

٥٠ ٠٠٠ الاستخدامات المالية الأخرى

٣٠ ٠٠٠ المستحق لمال المرافق العامة

٢٠ ٠٠٠ المستحق لمال الخدمة الداخلية

والجدير بالذكر أن الفواتير المستحقة للأموال الأخرى لا يصدر عنها أذون دفع ولكن يقتصر الأمر على تسجيلها في حسابات الإلتزامات بصفة مستقلة. ومن الملاحظ أنه تم تحميل هذه المبالغ لحساب الإستخدامات المالية الأخرى بدلاً من حساب النفقات.

٧ ـ تسجيل دفع الإلتزامات خلال العام:

٧٧٠ ٠٠٠ أذون الدفع المستحقة

٢٥ ٠٠٠ المستحق لمال المرافق العامة

١٤ ٠٠٠ المستحق لمال الخدمة الداخلية

٨٠٩ ٠٠٠ النقدية

٨ ـ تسجيل التحويل لمال خدمة الدين لسداد فوائد السندات العامة واسترداد السندات المستحقة.

١١ ٠٠٠ الاستخدامات المالية الأخرى

١١ ٠٠٠ النقدية

٩ ـ تسجيل تسلم مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال من مال المرافق العامة كمساهمة بدلاً من الضرائب العقارية بالإضافة إلى ١٠ ٠٠٠ ريال دعم.

٥٠ ٠٠٠ النقدية

٤٠ ٠٠٠ الإيرادات

١٠ ٠٠٠ الموارد المالية الأخرى

ونوجه النظر إلى أن التحويلات إلى المال العام من الأموال الأخرى لا تعتبر إيرادات، ولكن تعالج في حساب بعنوان الموارد المالية الأخرى.

١٠ ـ تسوية المهمات المستخدمة خلال العام:

١٠/أ تسجيل قيمة الكمية المستخدمة كنفقات

٨٠ ٠٠٠ النفقات

٨٠ ٠٠٠ مخزون المهمات

١٠/ب زيادة رصيد المال المخصص للمخزون بقيمة الزيادة في المخزون (٥٠ ٠٠٠ ريال ـ ٤٠ ٠٠٠ ريال= ١٠ ٠٠٠ ريال)

١٠ ٠٠٠ رصيد المال غير المخصص

١٠ ٠٠٠ رصيد المال المخصص لمخزون المهمات

ومن الملاحظ في القيد السابق (١٠/ب) أنه يمثل حجز جزء من رصيد المال حتى يحول دون تخصيصه لتمويل عجز الموازنة السنوية للمال العام عن السنة المنتهية في ١٤٠٩/١٢/٣٠. فمن المعروف أن النقدية والأصول النقدية الأخرى المتاحة بالمال العام هي التي تخصص لتمويل النفقات التي يصرح بها للسنة المالية التالية.

١١ ـ تسوية الضرائب الجارية التي لم تحصل بعد وتحويلها وما يرتبط بها من مخصص إلى ضرائب متأخرة.

٥٧ ٠٠٠ ممولوا الضرائب المتأخرة

١ ٠٠٠ مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها

٥٧ ٠٠٠ ممولو الضرائب الجارية

١ ٠٠٠ مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها

وبناء على هذا القيد يقفل كل من حساب ممولو الضرائب الجارية والحساب

المقابل المتعلق بالضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها، حتى يكون هذين الحسابين جاهزين لتسجيل استحقاق ضرائب السنة المالية التالية التي تنتهي في ١٤٠٩/١٢/٣٠هـ.

١٢ - إثبات تخصيص جزء من رصيد المال لإحلال أجهزة ومعدات في السنة المالية التالية:

٢٥ ٠٠٠ رصيد المال غير المخصص

٢٥ ٠٠٠ رصيد المال المخصص لإحلال أجهزة ومعدات

ميزان مراجعة المال العام في نهاية السنة المالية:

بعد ترحيل قيود اليومية السابقة (بما فيها قيد الموازنة) إلى دفتر الأستاذ العام سوف يظهر ميزان المراجعة في ١٤٠٨/١٢/٣٠ على النحو التالي:

المال العام لمدينة عنيزة

ميزان المراجعة

في ١٤٠٨/١٢/٣٠

المدين	الدائن	
١٤٢ ٠٠٠		النقدية
٥٧ ٠٠٠		ممولو الضائب المتأخرة
	١ ٠٠٠	مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها
٥٠ ٠٠٠		مخزون المهمات
	٧٠ ٠٠٠	أذون الدفع المستحقة
	٥ ٠٠٠	المستحق لمال المرافق العامة
	٦ ٠٠٠	المستحق لال الخدمة الداخلية
	٥ ٠٠٠	رصيد المال المخصص للإرتباطات
	٥٠ ٠٠٠	رصيد المال المخصص لمخزون المهمات
	٢٥ ٠٠٠	رصيد المال المخصص للأجهزة والمعدات
	٤٥ ٠٠٠	رصيد المال غير المخصص

	٣٠ ٠٠٠	رصيد مال الموازنة
٨٤٠ ٠٠٠		الإيرادات المقدرة
١٠ ٠٠٠		الموارد المالية الأخرى المقدرة
	٨١٠ ٠٠٠	الاعتمادات
	١٠ ٠٠٠	الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة
	٨٤٨ ٠٠٠	الإيرادات
	١٠ ٠٠٠	الموارد المالية الأخرى
٨٠٠ ٠٠٠		النفقات
١١٠٠٠		الاستخدامات المالية الأخرى
٥ ٠٠٠		الارتباطات
١٩١٥ ٠٠٠	١٩١٥ ٠٠٠	

القوائم المالية للمال العام:

من البديهي أن نتائج العمليات (ربحاً أو خسارة) ليس لها مغزى في المال العام. وبدلاً من ذلك تعد قائمتان ماليتان الأولى: قـائمة الإيـرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال، والثانية: الميزانية العمومية. ونوضح في الجزء التـالي هاتين القائمتين كما تظهران في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ عن المال العام لمدينة عنيزة.

المال العام لمدينة عنيزة
قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال
عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

	بيانات الموازنة	البيانات الفعلية	الإنحرافات الملائمة (وغير الملائمة)
الإيرادات			
الضرائب	٧٠٠ ٠٠٠	٧٠٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
أخرى	١٤٠ ٠٠٠	١٤٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
إجمالي الإيرادات	٨٤٠ ٠٠٠	٨٤٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
النفقات			
الإدارة العامة	٤٧٠ ٠٠٠	٤٥٩ ٠٠٠	١١ ٠٠٠
إدارات أخرى	٣٤٠ ٠٠٠	٣٤١ ٠٠٠	(١٠٠٠)
إجمالي النفقات	٨١٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
زيادة الايرادات عن النفقات	٣٠ ٠٠٠	٤٨ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠
موارد (واستخدامات) أخرى			
تحويلات عمليات واردة	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	٠ ٠٠٠
تحويلات عمليات خارجة	(١٠ ٠٠٠)	(١١ ٠٠٠)	(١٠٠٠)
زيادة الإيرادات والموارد المالية الأخرى عن النفقات والاستخدامات الأخرى	٣٠ ٠٠٠	٤٧ ٠٠٠	١٧٠٠٠
رصيد المال، في بداية العام	١٢٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	
رصيد المال في نهاية العام	١٥٠ ٠٠٠	١٦٧ ٠٠٠	١٧ ٠٠٠

ويلاحظ من قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال أنها تعقد مقارنة بين بيانات الموازنة والبيانات الفعلية. وهذه المقارنة تساعد على تقويم مدى الإستجابة للاعتمادات المصرح بها. وعموماً لا يسمح بتجاوز الاعتمادات إلا إذا صدر اعتماد إضافي بمعرفة السلطة التشريعية. ويلاحظ أيضاً أن المبالغ المحصلة من أو المدفوعة إلى أموال أخرى تم معالجتها تحت عنوان تحويلات عمليات واردة (Operating Transfers in)، وتحويلات عمليات صادرة (Operating Transfers out) للتمييز بينها وبين الموارد والاستخدامات المالية الأخرى التي حصل عليها أو دفعها المال العام.

المال العام لمدينة عنيزة

الميزانية العمومية

في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

الأصول	ريال	ريال
النقدية		١٤٢ ٠٠٠
ممولي الضرائب المتأخرة، الصافي	٥٧ ٠٠٠	
مخصص ضرائب متأخرة مشكوك في تحصيلها	١ ٠٠٠	٥٦ ٠٠٠
مخزون المهمات		٥٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول		٢٤٨ ٠٠٠
الالتزامات ورصيد المال		
الإلتزامات		
أذون الدفع المستحقة		٧٠ ٠٠٠
المستحق لأموال آخرى		١١ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات		٨١ ٠٠٠
رصيد المال		
المخصص للإرتباطات	٥ ٠٠٠	
المخصص لمخزون المهمات	٥٠ ٠٠٠	
المخصص لإحلال أجهزة ومعدات	٢٥ ٠٠٠	
غير المخصص	٨٧ ٠٠٠	١٦٧ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات ورصيد المال		٢٤٨ ٠٠٠

ويلاحظ من هذه الميزانية أن أصول المال العام تتضمن الأصول النقدية والمخزون فقط. أما النفقات الأخرى المتعلقة بأي مهمات أو أصول ثابتة لا تسجل كأصول في المال العام. ومن الملاحظ أيضاً أن رصيد المال غير المخصص الذي ظهر في الميزانية وقدره ٨٧ ٠٠٠ ريال يعتبر متمم حسابي ليجعل إجمالي رصيد المال سواء أكان محجوزاً أم غير محجوز يعادل مبلغ ١٦٧٠٠٠ ريال وهو الرقم النهائي الذي أسفرت عنه قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال. وبعد ترحيل قيود الإقفال التي سنعرضها في الجزء التالي سيظهر رصيد المال غير

المخصص في حساب دفتر الأستاذ في نهاية الفترة بمبلغ ١١٢٠٠٠ ريال.

قيود إقفال المال العام:

بعد إعداد القوائم المالية للمال العام الخاص بمدينة عنيزة، يجب إقفال حسابات الموازنة والإيرادات الفعلية والنفقات والإرتباطات حتى تكون هذه الحسابات جاهزة لإثبات أنشطة السنة المالية التالية. ونوضح قيود الإقفال على النحو التالي:

١ ـ إقفال حساب الإرتباطات:

٥٠٠٠		رصيد المال غير المخصص
	٥٠٠٠	الإرتباطات

٢ ـ إقفال حسابات الموازنة:

٨١٠٠٠٠		الإعتمادات
١٠٠٠٠		الإستخدامات المالية الأخرى المقدرة
٣٠٠٠٠		رصيد مال الموازنة
	٨٤٠٠٠٠	الإيرادات المقدرة
	١٠٠٠٠	الموارد المالية الأخرى المقدرة

٣ ـ إقفال الإيرادات والنفقات والموارد والاستخدامات المالية الأخرى:

٨٤٨٠٠٠		الإيرادات
١٠٠٠٠		*الموارد المالية الأخرى*
	٨٠٠٠٠٠	النفقات
	١١٠٠٠	الإستخدامات المالية الأخرى
	٤٧٠٠٠	رصيد المال غير المخصص

ويتضح من قيود الإقفال السابقة أن رصيد المال المخصص لحساب الإرتباطات لم يقفل في نهاية العام، فهو يعتبر احتياطي ويمثل قيد على رصيد المال في ١٤٠٨/١٢/٣٠، لأن إدارة المال العام أصدرت أمر شراء بمبلغ ٥٠٠٠ ريال وهو بمثابة نفقات مقدرة تتعلق باعتمادات موازنة ١٤٠٨. وإذا أقفل رصيد المال

المخصص لحساب الإرتباطات، سيؤدي إلى زيادة رصيد المال غير المخصص بأكثر من اللازم بمبلغ ٥٠٠٠ ريال. ومن المعروف أن رصيد المال غير المخصص يجب أن يمثل مقدار أصول المال العام التي تكون متاحة لاستخدامها في سداد عجز الموازنة في السنة المالية التالية ١٤٠٩ هـ. وإذا وردت في السنة المالية التالية المستندات المتعلقة بالرصيد المتبقي في حساب الإرتباطات وقدره ٥٠٠٠ ريال، يجعل حساب رصيد المال المخصص للإرتباطات مديناً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال ويجعل حساب أذون الدفع المستحقة دائناً بالمبلغ نفسه، وأي رصيد بعد ذلك سواء أكان مديناً أم دائناً يرحل إلى حساب رصيد المال غير المخصص.

وبالنسبة لحسابات الموازنة فقد تم إقفالها أيضاً في نهاية السنة المالية لأنها أصبحت غير مطلوبة للرقابة على الإيرادات والنفقات والموارد والإستخدامات المالية الأخرى. وقد استخدمنا في قيد الإقفال نفس حسابات الموازنة التي تضمنها القيد الأصلي لإثبات بيانات الموازنة في بداية العام. وإذا تم ترحيل قيود الإقفال السابقة سيظهر رصيد المال غير المخصص في دفتر الأستاذ على النحو التالي:

دفتر أستاذ المال العام

حساب رصيد المال غير المخصص

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٧/١٢/٣٠	الرصيد			٨٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٨/١٢/٣٠	زيادة المبالغ المخصصة			
	لمخزون المهمات	١٠ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠ دائن
	المخصص لإحلال الأجهزة	٢٥ ٠٠٠		٤٥ ٠٠٠ دائن
	والمعدات	٥ ٠٠٠		٤٠ ٠٠٠
١٤٠٨/١٢/٣٠	إقفال حساب الإرتباطات			
١٤٠٨/١٢/٣٠	إقفال زيادة الإيرادات والموارد المالية الأخرى عن النفقات والاستخدامات المالية الأخرى		٤٧ ٠٠٠	٨٧ ٠٠٠

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلــة:

١ ـ ما التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال؟.

٢ ـ هل قام مجلس معايير المحاسبة المالية في الوقت الحاضر بوضع معايير محاسبية خاصة بالوحدات الحكومية؟ إشرح.

٣ ـ هل اشتملت التوصية التي أعدها مجلس معايير المحاسبة المالية بخصوص أهداف إعداد التقارير المالية الحكومة الفيدرالية؟.

٤ ـ ما خصائص الوحدات الحكومية التي تؤثر تأثيراً جوهرياً على المحاسبة في تلك الوحدات؟.

٥ ـ ما المقصود بالمحاسبة وفقاً للمال في الوحدات الحكومية؟.

٦ ـ ما التأييد المناسب لاستخدام كل مبدأ من المبادىء المحاسبية التالية في الوحدات الحكومية؟.

أ ـ المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل.

ب ـ المحاسبة وفقاً لإسلوب الارتباط المحاسبي.

جـ ـ تسجيل بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية.

٧ ـ إذكر الفرق بين موازنة البرنامج وموازنة الأداء.

٨ ـ ينظر إلى حساب الإيرادات المقدرة للمال العام لوحدة حكومية كأصل وهمي

كما ينظر إلى حساب الاعتمادات كالتزام وهمي. لماذا يعتبر ذلك صحيحاً؟.

٩ ـ ما المقصود بالرصيد المتبقي عند الإشارة للمال العام؟ إشرح.

١٠ ـ أ ـ ما القوائم المالية الأساسية للمال العام لوحدة حكومية؟.

ب ـ ما الفروق الجوهرية بين القوائم المالية للمال العام لوحدة حكومية والقوائم المالية لمنشأة أعمال؟.

١١ ـ هل تعتبر إيرادات المال العام عادة مستحقة؟ إشرح.

١٢ ـ إذكر الفرق بين حساب النفقات للمال العام لوحدة حكومية وحسابات المصروفات في منشأة أعمال.

١٣ ـ تشتمل السجلات المحاسبية للمال العام لمدينة بريدة على حساب أستاذ معنون بإسم رصيد المال المخصص لمخزون المهمات. إشرح الغرض من هذا الحساب.

١٤ ـ وضح أهمية استخدام حسابات أستاذ مستقلة لكل من الموارد المالية الأخرى والإستخدامات المالية الأخرى للمال العام لوحدة حكومية.

١٥ ـ ما وظيفة حساب رصيد مال الموازنة للمال العام؟.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الإختيار المتعدد التالية:

١ ـ إذا تمت بعض الإصلاحات لأجهزة وحدة حكومية وتسلمت الفاتورة الخاصة بها فيجب أن تسجل في المال العام:

أ ـ كاعتماد. ب ـ كارتباط.

جـ ـ كنفقات. د ـ كمصروف.

٢ ـ أي ضرائل العناصر التالية تسجل عادة في السجلات المحاسبية للمال العام لوحدة حكومية قبل تحصيلها في ظل المحاسبة وفقاً لأساس الإستحقاق المعدل؟.

أ ـ العقارات. ب ـ الدخل. جـ ـ إجمالي المقبوضات
د ـ الهبات والمنح. هـ ـ لا شيء مما سبق.

٣ ـ يتمثل أحد الفروق بين المحاسبة عن وحدة حكومية والمحاسبة عن منشأة أعمال في أنه يجب على الوحدة الحكومية:
أ ـ أن لا تسجل مصروف الاستهلاك في أي من أموالها.
ب ـ أن تمسك وتحتفظ دائماً بمجموعة كاملة من الحسابات المتوازنة ذاتياً عن كل مال.
جـ ـ أن تستخدم الأساس النقدي فقط في المحاسبة.
د ـ أن تستخدم أساس الإستحقاق المعدل فقط في المحاسبة.

٤ ـ أياً من حسابات أستاذ المال العام التالية تقفل في نهاية العام المالي؟.
أ ـ رصيد المال غير المخصص.
ب ـ النفقات.
جـ ـ أذون الدفع المستحقة.
د ـ رصيد المال المخصص للإرتباطات.
هـ ـ لا شيء مما سبق.

٥ ـ عندما يكون أحد طرفي قيد يومية للمال العام والخاص بتسوية مخصص الضرائب المشكوك في تحصيلها هو حساب مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها مديناً، فإن الطرف الدائن هو:
أ ـ حساب مصروف الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها.
ب ـ حساب رصيد المال غير المخصص.
جـ ـ حساب مخص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها.
د ـ حساب الإيرادات.

٦ ـ يعتبر الغرض الأساسي من حساب رصيد المال المخصص لمخزون المهمات للمال العام لوحدة حكومية هو:
أ ـ تحديد موارد لإحلال المهمات.
ب ـ توفير الموارد اللازمة لأوامر شراء المهمات القائمة.

جـ ـ الحماية المناسبة لاعتماد رصيد المال من تمويل عجز الموازنة.
د ـ ليس لتحقيق أي شيء مما سبق.

٧ ـ أصدر المال العام لمدينة الرس أوامر شراء بقيمة إجمالية مقدارها ٦٣٠ ٠٠٠ ريال إلى موردي السلع والخدمات. أي قيود اليومية التالية يتم إعداده لتسجيل هذه العملية (مع إغفال الشرح)؟.

أ ـ	٦٣٠ ٠٠٠		الإرتباطات
		٦٣٠ ٠٠٠	رصيد المال المخصص للإرتباطات
ب ـ	٦٣٠ ٠٠٠		النفقات
		٦٣٠ ٠٠٠	أذون الدفع المستحقة
جـ ـ	٦٣٠ ٠٠٠		المصروفات
		٦٣٠ ٠٠٠	حسابات الدائنين
د ـ	٦٣٠ ٠٠٠		رصيد المال المخصص للإرتباطات
		٦٣٠ ٠٠٠	الإرتباطات

هـ ـ لا شيء مما سبق.

التمرين الثاني:

بلغت التكلفة المقدرة للمهمات المكتبية اللازمة لمكتب مدير إحدى الدوائر الحكومية ٢٣٩٠ ريالاً. وقد صدر بها أمر شراء من أحد الموردين في ٢٥ من رجب سنة ١٤٠٣ هـ وتستخدم هذه الدائرة نظام المخزون المستمر لمثل هذه المهمات، وقد تسلمت الدائرة هذه المهمات في ٩ من شعبان ١٤٠٣ هـ، مرفقاً بها فاتورة بمبلغ ٢٥٠٠ ريالاً.

المطلوب:

أعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة في المال العام للدائرة المذكورة.

التمرين الثالث:

ظهرت أرصدة الحسابات التالية في ميزان مراجعة المال العام لمدينة البدائع بعد الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ.

٢٠٠ ٣٠ ريال مدين ممولوا الضرائب المتأخرة
١٣٠٠ ريال دائن مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها.

وبلغت الضرائب العقارية المقدرة عن الغام المال المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ ٦٤٠٠٠٠ ريال، وتبلغ نسبة الضرائب العقارية المشكوك في تحصيلها ٤٪.

المطلوب:

أعداد قيد اليومية اللازم لإثبات الضرائب العقارية للمال العام لمدينة البدائع في غرة رجب سنة ١٤٠٢ هـ، وهو التاريخ الذي ترسل فيه إشعارات ربط الضريبة عن السنة المنتهية في ١٤٠٣/٦/٣٠ هـ إلى الممولين.

التمرين الرابع:

تضمن المال العام لمدرسة ابن تيمية المتوسطة بعنيزة مخزون مهمات (والمخصص المرتبط به) قيمته ٢٠٠ ٦٠ ريال في غرة رجب ١٤٠٨ هـ. وقد بلغت تكلفة المهمات المشتراة خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ مبلغ ٩٠٠ ١٧٠ ريال، وكانت القيمة الإجمالية لأوامر الشراء الخاصة بها ٤٠٠ ١٦٨ ريال. وقد تبين من الجرد الفعلي أن المهمات غير المستخدمة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ تبلغ تكلفتها ٣٠٠ ٧٨ ريال.

المطلـوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات الحقائق السابقة عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٩ هـ *(مع إغفال الشرح)*.

التمرين الخامس:

كان من بين قيود اليومية للمال العام لمدينة الرس عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ، القيود التالية:

٠٠٠ ٨٠٠ حسابات المدينين ١٤٠٦/٧/١ هـ

٠٠٠ ٨٠٠ حـ/النقدية

لتسجيل تحويلات نقدية غير قابلة للرد إلى مال الخدمة الداخلية لتوفير رأس

المال العامل اللازم لإنشاء هذا المال.

١٢٠ ٠٠٠ المعدات ١٤٠٦/٩/١

١٢٠ ٠٠٠ أذون الدفع المستحقة

لتسجيل شراء معدات عمرها الإقتصادي ١٠ سنوات وبدون قيمة تخريدية.

٦٠٨ ٢٠٠ النقدية ١٤٠٧/٢/١

٦٠٨ ٢٠٠ مموِّلوا ضرائب الدخل

لتسجيل المتحصل من ضرائب الدخل خلال شهر محرم ١٤٠٧ هـ وذلك من الضرائب المستحقة في ٢ من محرم ١٤٠٧ هـ عن العام الهجري ١٤٠٦ هـ، ومقدارها ١٩٤٠ ٨٠٠ ريال.

المطلـوب:

إعداد قيود اليومية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ في السجلات المحاسبية للمال العام لمدينة الرس لتصحيحها، بافتراض أن المتحصلات المتبقاة من ضرائب الدخل عن سنة ١٤٠٧ هـ يتم المحاسبة عنها وفقاً للأساس النقدي.

التمرين السادس:

ظهر حساب رصيد المال غير المخصص لمدينة الزلفى في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٤ هـ على النحو التالي:

رصيد المال غير المخصص

التاريخ	الشرح	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٣/٦/٣٠ هـ	رصيد			٦٢ ٤٠٠ دائن
١٤٠٤/٦/٣٠ هـ	الإنخفاض في مقدار المال المخصص لمخزون المهمات		٣ ٧٠٠	٦٦ ١٠٠ دائن
١٤٠٤/٦/٣٠	إقفال حساب الارتباطات	٦٢٠٠		٥٩٩٠٠
١٤٠٤/٦/٣٠ هـ	إقفال الزيادة في الإيرادات (٨٤٠ ٢٠٠) عن النفقات (٧٦٤ ٨٠٠ ريال).		٧٥ ٤٠٠	١٣٥ ٣٠٠ دائن

ولم تكن هناك أي موارد مالية أخرى أو استخدامات مالية أخرى للمدينة خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرى سنة ١٤٠٤ هـ.

المطلــوب:

إعداد قيود اليومية التي تفصح عنها المعلومات السابقة.

التمرين السابع:

فيما يلي قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال للمال العام لمدينة أبها عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخـرة سنة ١٤٠٨ هـ. ولا توجد أي موارد أو استخدامات مالية أخرى للمدينة عن هذا العام. وتبلغ قيمة أوامر الشراء التي لم تصدر في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٨ هـ مبلغ ١١ ٤٠٠ ريال.

المال العام لمدينة أبها
قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال
عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٨ هـ

	الموازنة	الفعلي	الإنحراف مرضي (غير مرضي)
الإيرادات:			
ضرائب	٨٢٠ ٠٠٠ يال	٨١٤ ٢٠٠ ريال	(٥ ٨٠٠)
أخــرى	١٦٠ ٠٠٠ ريال	١٦٢ ٥٠٠ ريال	٢ ٥٠٠
إجمالي الإيرادات	٩٨٠ ٠٠٠	٩٧٦ ٧٠٠	(٣ ٣٠٠)
النفقات:			
الإدارة العامة	٦١٥ ٠٠٠	٦١٨ ٨٠٠	(٣ ٨٠٠)
أخــرى	٢٧٥ ٠٠٠	٢٧٧ ٤٠٠	(٢ ٤٠٠)
إجمالي النفقات	٨٩٠ ٠٠٠	٨٩٦ ٢٠٠	(٦ ٢٠٠)
الزيادة في الإيرادات عن النفقات	٩٠ ٠٠٠	٨٠ ٥٠٠	(٩ ٥٠٠)
رصيد المال في بداية السنة	٢٨٠ ٤٠٠	٢٨٠ ٤٠٠	
رصيد المال في نهاية السنة	٣٧٠ ٤٠٠	٣٦٠ ٩٠٠	٩ ٥٠٠

المطلــوب:

إعداد قيود الإقفال للمال العام لمدينة أبها في ٣٠ من جمادي الآخـرة سنة ١٤٠٨ هـ.

التمرين الثامن:

فيما يلي أرصدة حسابات رصيد المال التي ظهرت في دفتر الأستاذ العام لمدينة الدمام في غرة رجب ١٤٠٩ هـ:

٦٠٠ ٨٠ ريال المخصص لمخزون المهمات
١٠٠ ١٨ ريال المخصص للإرتباطات
٧٠٠ ٢١٤ غير المخصص

وتظهر موازنة العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤١٠ هـ فائضاً قدره ٤٠٠ ٢٠ ريال. وقد زادت إيرادات العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤١٠ هـ عن نفقاته بمبلغ ٦٠٠ ٣٧ ريال. وليست هناك موارد أو استخدامات مـالية أخـرى عن العام وقـد تبين من الجـرد الفعلي في ٣٠ من جمـادي الآخرة سنة ١٤١٠ هـ أن هناك مخزوناً من المهمات تكلفته ٢٠٠ ٨٨ ريـال، وتبلغ قيمة الارتباطات القائمة في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤١٠ هـ مبلغ ٨٠٠ ١٤ ريال.

المطلــوب:

حساب رصيد المال غير المخصص (بعد ترحيل قيود الإقفال) لمدينة الدمام في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤١٠ هـ.

ثالثـاً: الحالات

الحالة الأولى:

قام أحد المحاسبين الذي لا يمتلك الخبرة الكافية بإعداد القوائم المالية التالية للمال العام لمدينة الظهران:

المال العام لمدينة الظهران
قائمة الدخل
عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ

الإيرادات:

ضرائب		٦٤٠ ٠٠٠ ريال
أخـــرى		١٨٠ ٠٠٠
إجمالي الإيرادات		٨٢٠ ٠٠٠
المصروفات:		
الإدارة العامة	٦٠٠ ٠٠٠	
مصروف الإستهلاك	٦٠ ٠٠٠	
أخرى	١٢٠ ٠٠٠	
		٧٨٠ ٠٠٠
صافي الدخل		٤٠ ٠٠٠

المال العام لمدينة الظهران
قائمة التغيـرات في رصيد المال
عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ

رصيد المال في بداية السنة	٤ ٨٥٠ ٠٠٠ ريال
يضاف: صافي الدخل	٤٠ ٠٠٠
رصيد المال في نهاية السنة	٤ ٨٩٠ ٠٠٠ ريال

المال العام لمدينة الظهران
الميزانية العمومية
٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٩ هـ

الأصــول	
نقدية	٢٦٠ ٠٠٠ ريال
ممولو الضرائب العقارية المتأخرة	٨٠ ٠٠٠
مخزون مهمات	١١٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (صافي)	٤ ٦٢٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٥ ٠٧٠ ٠٠٠ ريال
الإلتزامات والمخصصات ورصيد المال	
أذون الدفع المستحقة	١٦٠ ٠٠٠ ريال
المخصص للضرائب العقارية المتأخرة	٢٠ ٠٠٠
رصيد المال	٤ ٨٩٠ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات والمخصصات ورصيد المال	٥ ٠٧٠ ٠٠٠ ريال

المطلــوب:

تحديد أوجه القصور والضعف في إعداد القوائم المالية السابقة والخاصة بالمال العام لمدينة الظهران، مع العلم بأنه لا توجد أخطاء حسابية في هذه القـوائم، وبغض النظر عن أي ملاحظات يجب أن ترفق بهذه القوائم.

الحالة الثانية:

سألك أحد أصدقاؤك الذي عمـل مؤخراً بـإحدى البلديـات عن الفروق الأساسية بين المحاسبة وإعداد التقارير المالية لمدينة، وبين المحاسبة وإعداد التقارير المالية في منشأة أعمال.

المطلــوب:

أ ـ تحديد وشرح الفروق الأساسية بين المحاسبة وإعـداد التقاريـر لمدينة بالمقارنة مع منشأة أعمال.

ب ـ لا تعكس الأموال العامة لبعض الوحدات الحكومية مخزون المهمات في سجلاتها المحاسبية أو في قوائمها المالية. هل يمكن تبرير هذا الإغفال؟.

جـ ـ هل يجب تسجيل مصروف الإستهلاك في المال العام لوحدة حكومية؟ إشرح.

رابعاً: المشاكل

المشكلة الأولى:

المعلومات التالية مأخوذة من سجلات المال العام لمدينة البدائع بعد إقفال الدفاتر عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ.

المال العام لمدينة البدائع

	ميزان المراجعة بعد الإقفال في ١٤٠٢/٦/٣٠هـ	العمليات من غرة رجب ١٤٠٢ وحتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣		ميزان المراجعة بعد الإقفال في ١٤٠٣/٦/٣٠هـ
		مديــن	دائــن	
بنود مدينة				
النقدية	٧٠٠ ٠٠٠ ريال	١ ٨٢٠ ٠٠٠ ريال	١ ٨٥٢ ٠٠٠ ريال	٦٦٨ ٠٠٠ ريال
مولوا ضرائب	٤٠ ٠٠٠	١ ٨٧٠ ٠٠٠	١ ٨٢٨ ٠٠٠	٨٢ ٠٠٠
إجمالي البنود المدينة	٧٤٠ ٠٠٠ ريال			٧٥٠ ٠٠٠ ريال
بنود دائنة:				
مخصص الضرائب المشكوك في تحصيلها	٨ ٠٠٠ ريال	٨ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال
أذون الدفع المستحقة	١٣٢ ٠٠٠	١ ٨٥٢ ٠٠٠	١ ٨٤٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
رصيد المال:				
مخصص اللارتباطات		١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٠٧٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠
غير مخصص	٦٠٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٥٥٠ ٠٠٠
إجمالي البنود الدائنة	٧٤٠ ٠٠٠ ريال	٦ ٦٢٠ ٠٠٠ ريال	٦ ٦٢٠ ٠٠٠ ريال	٧٥٠ ٠٠٠ ريال

وقد تضمنت موازنة العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ إيرادات مقدرة تبلغ ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال، واعتمادات مقدارها ١ ٩٤٠ ٠٠٠ ريال. وليست هناك موارد أو إستخدامات مالية أخرى.

المطلـــوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات المال العام لمدينة البدائع المقدرة (الواردة بالموازنة) والفعلية عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ، وإعداد قيود الإقفال كذلك. غير مطلوب التمييز بين ممولي الضرائب الجارية والمتأخرة.

المشكلة الثانية:

اكتشفت في بداية عملية فحصك للقوائم المالية لمدينة الخبر إخفاق محاسب المدينة في المحافظة على استقلالية الأموال. وفيما يلي ميزان مراجعة المال العام لهذه المدينة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤١١ هـ.

المال العام لمدينة الخبر

ميزان المراجعة

٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤١١ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٢٠٧ ٥٠٠ ريال		النقدية
١٤٨ ٥٠٠		ممولوا ضرائب ـ جارية
	٦ ٠٠٠ ريال	مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها
	٩٩٢ ٥٠٠	الإيرادات
٧٦٠ ٠٠٠		النفقات
١٩٠ ٠٠٠		أراضي ممنوحة
١٣٠ ٠٠٠		إنشاءات تحت التنفيذ ـ كوبرى على أحد الأودية
	١٠٠ ٠٠٠	قرض سندات ـ خاص بكوبرى الوادي
	٣٠ ٠٠٠	دائنو عقود مقاولات ـ كوبرى الوادي
	٧ ٥٠٠	أذون دفع مستحقة
	٣٠٠ ٠٠٠	رصيد المال غير المخصص
١ ٤٣٦ ٠٠٠ ريال	١ ٤٣٦ ٠٠٠ ريال	الإجمالـــي

معلومات إضافية:

١ - لم تسجل بيانات موازنة عام ١٤١١ هـ في السجلات المحاسبية وكانت على النحو التالي:
الإيرادات المقدرة ٨١٥٠٠٠ ريال، والاعتمادات ٧٧٥٠٠٠ ريال، ولا توجد موارد أو استخدامات مالية أخرى.

٢ - بلغ إجمالي قيمة أوامر الشراء القائمة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١١ هـ والخاصة بنفقات التشغيل ٢٥٠٠ ريال، ولم تسجل في السجلات المحاسبية.

٣ - يشتمل حساب الإيرادات في جانبه الدائن على مبلغ ١٩٠٠٠٠ ريال يمثل القيمة العادل الجارية للأراضي الممنوحة من إمارة المنطقة الشرقية لإنشاء كوبرى على أحد الأودية.

٤ - أصبحت الضرائب المستحقة على الممولين متأخرة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤١١ هـ.

المطلـوب:

إعداد قيود التسوية اللازمة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١١ هـ، لتصحيح السجلات المحاسبية للمال العام لمدينة الخبر. غير مطلوب إعداد قيود التسوية والإقفال للأموال الأخرى.

المشكلة الثالثة:

فيما يلي الأنشطة المالية التي تأثر بها المال العام لإحدى الدوائر الحكومية خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ.

١ - كانت بنود الموازنة كما أقرت على النحو التالي:

الإيرادات المقدرة:

ضرائب عقارية	٤٥٠٠٠٠٠ ريال
رسوم تراخيص وتصاريح	٣٠٠٠٠٠
غرامات	٢٠٠٠٠٠
إجمالي الإيرادات المقدرة	٥٠٠٠٠٠٠ ريال

الإعتمـادات:

الإدارة العامة للحكومة	١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال
خدمات أمنية	١ ٢٠٠ ٠٠٠
خدمات إدارة المطافي	٩٠٠ ٠٠٠
خدمات الأشغال العامة	٨٠٠ ٠٠٠
حيازة آلات وأدوات إطفاء الحريق	٤٠٠ ٠٠٠
إجمالي الإعتمادات	٤ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال

ولا تشتمل الموازنة على موارد أو استخدامات مالية أخرى.

٢ ـ بلغ مجموع قيم إشعارات ربط الضرائب العقارية المرسلة إلى الممولين ٤,٦٥٠,٠٠٠ ريال وقدرت الضرائب المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال.

٣ ـ تم تحصيل مبلغ ٣ ٩٠٠ ٠٠٠ ريال من الضرائب العقارية، وظل المبلغ المقدر للضرائب المشكوك في تحصيلها دون تغيير، إلا أنه أعيد تبويب مبلغ ٦٣٠ ٠٠٠ ريال كضرائب متأخرة. ومن المتوقع أن يتم تحصيل الضرائب المتأخرة بالسرعة الكافية بعد ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ، لكي تكون متاحة لتمويل الإلتزامات المستحقة خلال السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ. كما لا يوجد رصيد المضرائب المستحقة في غرة رجب سنة ١٤٠٤ هـ.

٤ ـ كان المتحصلات النقدية الأخرى على النحو التالي:

رسوم تراخيص وتصاريح	٢٧٠ ٠٠٠ ريال
غـرامـات	٢٠٠ ٠٠٠
بيع معدات الأشغال العامة (التكلفة الأصلية ٧٥ ٠٠٠ ريال)	١٥ ٠٠٠
إجمالي المتحصلات النقدية الأخرى	٤٨٥ ٠٠٠ ريال

٥ ـ لا توجد إرتباطات قائمة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ، وكانت أوامر الشراء المنفذة على النحو التالي:

	إجمالي القيمة	القائمة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ
الإدارة العامة الحكومية	١ ٠٥٠ ٠٠٠ ريال	٦٠ ٠٠٠ ريال
خدمات أمنية	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
خدمات إدارة المطافىء	١٥٠ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠
خدمات الأشغال العامة	٢٥٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
الآت ومعدات حرائق	٤٠٠ ٠٠٠	
الإجمالــي	٢ ١٥٠ ٠٠٠ ريال	١١٥ ٠٠٠ ريال

٦ ـ كانت أذون الدفع المعتمدة على النحو التالي:

الإدارة العامة الحكومية	١ ٤٤٠ ٠٠٠ ريال
الخدمات الأمنية	١ ١٥٥ ٠٠٠
خدمات إدارة المطافىء	٨٧٠ ٠٠٠
خدمات الأشغال العامة	٧٠٠ ٠٠٠
آلات ومعدات الإطفاء	٤٠٠ ٠٠٠
إجمالي أذون الدفع المعتمدة	٤ ٥٦٥ ٠٠٠ ريال

٧ ـ بلغ إجمالي أذون الدفع المسددة ٤ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأنشطة المالية السابقة في المال العام لهذه الدائرة عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ، غير مطلوب إجراء قيود إثبات الفوائد المستحقة وقيود الإقفال.

المشكلة الرابعة:

فيما يلي ميزان المراجعة للمال العام لإحدى الدوائر الحكومية.

المال العام للدائرة الحكومية (ص)

ميزان المراجعة

٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٤٧ ٢٥٠ ريال		النقدية
١١ ٣٠٠		استثمارات قصيرة الأجل
٣٠ ٠٠٠		ممولوا ضرائب ـ متأخرة
١١ ٤٥٠		مخزون مهمات
	٢٠ ٢٠٠ ريال	أذون دفع مستحقة
	٩٥٠	المستحق لمال الخدمة الداخلية
	٢ ٨٠٠	رصيد المال المخصص للإرتباطات
	١١ ٤٥٠	رصيد المال المخصص لمخزون المهمات
	٥٩ ٤٠٠	رصيد المال غير المخصص
	٧ ٠٠٠	رصيد مال الموازنة
١ ٠٠٧ ٠٠٠		الإيرادات المقدرة
	٩٨٥ ٠٠٠	الإعتمادات
	١٥ ٠٠٠	الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة
	١ ٠٠٨ ٢٠٠	الإيرادات
٩٩٠ ٢٠٠		النفقات
١٠ ٠٠٠		الإستخدامات المالية الأخرى
٢ ٨٠٠		الإرتباطات
٢ ١١٠ ٠٠٠ ريال	٢ ١١٠ ٠٠٠ ريال	الإجمالي

وكان رصيد حساب رصيد المال المخصص لمخزون المهمات في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ ٩٥٠٠ ريال.

المطلـــوب:

أ ـ إعداد القوائم المالية التالية للمال العام للدائرة المذكورة عن السنة المنتهية

في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

١ - قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال.

٢ - الميزانية العمومية.

ب - إجراء قيود الإقفال الخاصة بالمال العام للدائرة (ص) في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

المشكلة الخامسة:

فيما يلي ملخص بعمليات إحدى المناطق التعليمية والمأخوذة من السجلات المحاسبية للمال العام قبل إقفال الدفاتر عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ.

المال العام لمنطقة أبها التعليمية

ملخص العمليات

عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ

	بعد إقفال الدفاتر ١٤٠٤/٦/٣٠ هـ	قبل إقفال الدفاتر ١٤٠٥/٦/٣٠ هـ
حسابات الأستاذ ذات الأرصدة المدينة:		
النقدية	٤٠٠ ٠٠٠ ريال	٧٠٠ ٠٠٠ ريال
ممولوا الضرائب	١٥٠ ٠٠٠	١٧٠ ٠٠٠
الإيرادات المقدرة		٣ ٠٠٠ ٠٠٠
النفقات		٢ ٧٠٠ ٠٠٠
الإستخدامات المالية الأخرى		١٤٢ ٠٠٠
الإرتباطات		٩١ ٠٠٠
إجمالي	٥٥٠ ٠٠٠ ريال	٦ ٨٠٣ ٠٠٠ ريال
حسابات الأستاذ ذات الأرصدة الدائنة		
مخصص الضرائب المشكوك في تحصيلها	٤٠ ٠٠٠ ريال	٧٠ ٠٠٠ ريال
أذون الدفع المستحقة	٨٠ ٠٠٠	٤٠٨ ٠٠٠
مستحقات لأموال أخرى	٢١٠ ٠٠٠	١٤٢ ٠٠٠

رصيد المال المخصص للإرتباطات	٦٠ ٠٠٠	٩١ ٠٠٠
رصيد المال غير المخصص	١٦٠ ٠٠٠	١٦٢ ٠٠٠
الإيرادات من الضرائب		٢ ٨٠٠ ٠٠٠
إيرادات أخرى		١٣٠ ٠٠٠
رصيد مال الموازنة		٢٠ ٠٠٠
الإعتمادات		٢ ٨١٠ ٠٠٠
استخدامات مالية أخرى مقدرة		١٧٠ ٠٠٠
الإجمالــي	٥٥٠ ٠٠٠ ريال	٦ ٨٠٣ ٠٠٠ ريال

معلومات إضافية:

١ ـ بلغت الضرائب المقدرة والمربوطة على الممولين عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ ٢ ٨٧٠ ٠٠٠ وبلغ المحصل منها خلال السنة ٢ ٨١٠ ٠٠٠ ريال.

٢ ـ فيما يلي تحليلاً للعمليات في حساب أذون الدفع المستحقة عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ.

مدين (دائن)	
(٢ ٧٠٠ ٠٠٠) ريال	نفقات العام الجاري (جميعها موضوعاً للإرتباطات)
(٥٨ ٠٠٠)	النفقات الخاصة بالإرتباطات القائمة في ١٤٠٤/٦/٣٠ هـ
(٢١٠ ٠٠٠)	أذون الدفع المسددة لأموال أخرى
٢ ٦٤٠ ٠٠٠	المدفوعات النقدية
(٣٢٨ ٠٠٠) ريال	صافي التغير

٣ ـ بلغت قيمة فواتير الخدمات المقدمة للمال العام لواسطة الأموال الأخرى للمنطقة خلال سنة ١٤٠٥ هـ ١٤٢ ٠٠٠ ريال.

٤ ـ صدرت في الثاني من جمادى الأولى ١٤٠٥ هـ أوامر شراء كتب مدرسية قدرت تكلفتها بمبلغ ٩١ ٠٠٠ ريال، وقد تم استلام هذه الكتب في شعبان سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلــوب:

أ - إعادة إجراء قيود اليومية، على ضوء البيانات السابقة، اللازمة لتسجيل كافة عمليات المال العام للمنطقة التعليمية المذكورة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ، على أن تكون مشتملة على تسجيل بيانات الموازنة عن العام. ودون النظر إلى ممولي الضرائب الجارية والمتأخرة - (ملحوظة: جعل حساب رصيد المال غير المخصص دائناً بالفرق (٢٠٠٠ ريال) بين رصيد المال المخصص للإرتباطات في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ وقدره ٦٠ ٠٠٠ ريال وبين النفقات المتعلقة بالإرتباطات القائمة في ١٤٠٤/٦/٣٠ هـ والمؤيدة بأذون دفع ومقدارها ٥٨ ٠٠٠ ريال).

ب - إجراء قيود الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ.

جـ - إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال للمال العام للمنطقة التعليمية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ.

المشكلة السادسة:

تخلى المراقب المالي لمدينة الرس عن منصبه، وعليه قام مساعده بمحاولة تحديد النقدية التي سترد من الضرائب العقارية للمال العام عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ. وقد تم هذا التحديد في غرة محرم ١٤٠٦ هـ ليعتبر أساساً لوضع معدل الضرائب العقارية عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ. وقد طلب منك مراجعة التقديرات التي أعدها مساعد المراقب المالي والحصول على المعلومات الضرورية الأخرى اللازمة لوضع تقرير للمال العام للمدينة بالنقدية المتوقع الحصول عليها من الضرائب العقارية عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ. وفيما يلي التقديرات المعدة بمعرفة مساعد المراقب المالي:

الموارد الأخرى للمدينة بخلاف الضرائب العقارية المفروضة:

٣٥٢ ٠٠٠ ريال	رصيد نقدية المال العام المقدرة في ١٤٠٦/١/١ هـ
٢ ٢٢٢ ٠٠٠	المقبوضات النقدية المقدرة من الضرائب العقارية من ١/١ حتى ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.
٤٤٢ ٠٠٠	الإيرادات النقدية المقدرة من الاستثمارات من ١٤٠٦/١/١ هـ حتى ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ.
٣ ٠٠٠ ٠٠٠	صافي المحصل المقدر من إصدار إلتزام عام في شكل سندات في شعبان سنة ١٤٠٦ هـ.
٦ ٠١٦ ٠٠٠ ريال	إجمالي موارد المدينة
	احتياجات المال العام:
١ ٩٠٠ ٠٠٠ ريال	النفقات المقدرة من ١/١ حتى ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ
٤ ٣٠٠ ٠٠٠	الاعتمادات المقترحة، من ١٤٠٦/٧/١ هـ حتى ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ.
٦ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي احتياجات المال العام

معلومات إضافية:

١ ـ رصيد نقدية المال العام المطلوب في ١٤٠٧/٧/١ هـ ١٧٥ ٠٠٠ ريال.

٢ ـ يستحق تحصيل الضرائب العقارية في شهر ربيع الأول وشهر رمضان من كل عام. ونلفت انتباهك إلى أن النفقات المقدرة خلال شهر صفر سنة ١٠٦ هـ ستزيد عن النقدية المتاحة بمبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال. وحتي يحين موعد تحصيل الضرائب العقارية في شهر ربيع الأول سنة ١٤٠٦ هـ، فسيتم مواجهة هذا العجز بإصدار أوراق دفع لمدة ٣٠ يوماً بضمان الضرائب المتوقعة قيمتها ٢٠٠ ٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة سنوي مقدر يبلغ ١٢٪.

٣ ـ سيتم إصدار الإلتزام العام في شكل سندات المقترح بواسطة مال المرافق العامة للمدينة لتمويل عملية إنشاء محطة جديدة لضخ المياه الجوفية.

المطلــوب:

إعداد ورقة عمـل في غرة المحـرم ١٤٠٦ هـ لتحديـد الضرائب العقاريـة المطلوب فرضها على الممولين والخاصة بالمال العام لمدينـة الرس عن العـام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ.

المشكلة السابعة:

فيما يلي البيانات المأخوذة من السجلات المحاسبية للمال العام لمدينة الخرج، وذلك بعد إقفال السجلات المحاسبية عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

المال العام لمدينة الخرج
بيانات من السجلات المحاسبية عن
العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ

الأرصدة في ٣٠/٦/١٤٠٣هـ	تغيرات العام المالي ١٤٠٣ هـ مدين	دائن	الأرصدة في ١/٧ ١٤٠٢هـ	الأصول النقدية
٢٥٥ ٠٠٠	٩٥٥ ٠٠٠	٨٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	الأصول النقدية
٤٨ ٠٠٠	٨٠٩ ٠٠٠	٧٨١ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	ممولوا الضرائب
(٧٠٠٠)	٦ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	(٤ ٠٠٠)	مخصص ضرائب مشكوك في تحصيلها
٢٩٦ ٠٠٠ ريال			١٩٦ ٠٠٠	إجمالي الأصول
				الإلتزامات ورصيد المال
٥٣ ٠٠٠	٨٨٠ ٠٠٠	٨٨٩ ٠٠٠	٤٤ ٠٠٠	أذون دفع مستحقة
٥ ٠٠٠	٧ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	المستحق لمال الخدمة الداخلية
٥٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	المستحق لمال خدمة الدين
٤٧ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٧ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	رصيد المال المخصص للإرتباطات
١٤١ ٠٠٠	٤٧ ٠٠٠	٨٨ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	رصيد المال غير المخصص
٢٩٦ ٠٠٠	٢ ٨٠٤ ٠٠٠	٢ ٨٠٤ ٠٠٠	١٩٦ ٠٠٠	إجمالي الإلتزامات ورصيد المال

بيانات إضافية:

١ ـ تشتمل موازنة العام المالي ١٤٠٣ هـ على إيرادات مقدرة بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ريال، واعتمادات مقدارها ٩٦٥٠٠٠ ريال، ولا توجد أي موارد أو استخدامات مالية أخرى بالموازنة.

٢ ـ بلغت النفقات ٨٩٥٠٠٠ ريال، بالإضافة إلى تلك المحملة على حساب رصيد المال المخصص للإرتباطات.

٣ ـ كانت النفقات الفعلية المحملة على حساب رصيد المال المخصص للإرتباطات في غرة رجب ١٤٠٢ هـ مقدارها ٣٧٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إعادة إجراء قيود اليومية، مشتملة على قيود الإقفال، للمال العام لمدينة الخرج والمشار إليه بالبيانات السابقة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ. غير مطلوب التمييز بين ممولي الضرائب الجارية أو ممولي الضرائب المتأخرة.

الفصل الثاني عشر

الوحدات الحكومية: الأموال الأخرى ومجموعات الحسابات

Governmental Units: Other Governmental Funds and Accounting Groups

تناولنا في الفصل السابق المحاسبة عن المال العام، أما هذا الفصل فسنخصصه للمحاسبة عن الأموال الأخرى التي تستخدمها الوحدات الحكومية بالإضافة إلى مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة، ومجموعة الإلتزامات العامة طويلة الأجل. ونناقش في هذا الفصل أيضاً شكل ومضمون التقارير السنوية التي تصدرها الوحدات الحكومية وتقويم المبادىء المحاسبية التي يعتمد عليها النظام الحكومي.

الأموال الحكومية Other Governmental Funds

يوجد، بالإضافة إلى المال العام الذي عرضناه في الفصل السابق، ثلاثة أموال حكومية أخرى هي: أموال الإيراد المخصص، وأموال المشروعات الرأسمالية وأموال خدمة الدين. وتخضع هذه الأموال بصفة عامة لكثير من المبادىء المحاسبية التي عرضناها في الفصل السابق. فعلى سبيل المثال، يعتبر أساس الاستحقاق المحاسبي المعدل ملائماً لكل الأموال الحكومية وعادة ما يكون تسجيل بيانات الموازنة والمحاسبة وفقاً لإسلوب الإرتباطات إلزامياً بالنسبة لأموال الإيراد المخصص. وغالباً ما تكون مثل هذه الإجراءات والأساليب مقيدة في أموال خدمة الدين، وأموال المشروعات الرأسمالية.

المحاسبة عن أموال الإيراد المخصص:

Accounting for Special revenue funds

يتم، كما أشرنا في المبدأ الثالث بالفصل السابق، إنشاء أموال الإيراد

المخصص بواسطة الوحدات الحكومية للمحاسبة عن المتحصلات والنفقات المرتبطة بمصدر إيرادي معين ويكون مخصص بنص القانون لتمويل عمليات حكومية معينة ـ ومن أمثلة الإيرادات التي تخصص لغرض معين رسوم النظافة، والضريبة التي تفرض على وقود السيارات، وغرامات مخالفات المرور. وتعتبر هذه الموارد أمثلة للإيرادات الحكومية التي يتم المحاسبة عن كل منها بصفة مستقلة في مال الإيراد المخصص. والجدير بالذكر أن أسماء الحسابات، وإجراءات الموازنة، والقوائم المالية الخاصة بمال الإيراد المخصص تتشابه مع تلك التي عرضناها في المال العام.

ولتوضيح المحاسبة عن أموال الإيراد المخصص، نفترض أن مجلس مدينة عنيزة وافق على إنشاء مال يخصص لفرض رسوم خاصة على مواطني منطقة السليمانية مقابل إنارة وتنظيف شوارع هذه المنطقة لأنها لم تدخل بعد في نطاق برنامج عمل المجلس، حيث يقتصر نشاطه على تقديم خدمة الإنارة والنظافة لشوارع المدينة فقط. وقد صرح مجلس المدينة بفرض الرسوم على سكان هذه المنطقة بناء على طلبهم، على أن تخصص حصيلتها لتمويل عمليات الإنارة والنظافة لتلك المنطقة. وقد اعتمد مجلس المدينة موازنة مال الإيراد المخصص عن السنة المالية التي تنتهي في ٣٠ رجب ١٤٠٧ هـ. وقد قدرت الإيرادات من الرسوم الخاصة بمبلغ ٨٠٠٠٠ ريال، والاعتمادات بمبلغ ٧٥٠٠٠ ريال (تدفع إلى المال العام لتعويضه عن النفقات التي سيتحملها في تقديم الخدمات إلى منطقة السليمانية). ونعرض فيما يلي العمليات المالية المتعلقة بمال الإيراد المخصص كما حدثت في السنة المالية المنتهية في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ.

١ ـ فرضت رسوم خاصة على سكان المنطقة جملتها ٨٢٠٠٠ ريال، على أن تحصل خلال ٦٠ يوماً من تاريخ ربطها، ولا يتوقع توقف أحد من المواطنين عن السداد.

٢ ـ بلغت المتحصلات من الرسوم الخاصة مبلغ ٨٢٠٠٠ ريال.

٣ـ بلغت الإستثمارات في أذون دفع حكومية ٦٣٠٠٠ ريال، بينما كانت قيمتها الإسمية ٦٥٠٠٠ ريال، وتستحق في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ، وقد تم استرداد قيمتها بالكامل.

٤ - وردت مطالبة من المال العام جملتها ٧٦٠٠٠ ريال مقابل ما أنفقه على الخدمات التي قدمت لمنطقة السليمانية، وقد سدد من هذا المبلغ ٦٢٠٠٠ ريال.

٥ - خصص مجلس المدينة مبلغ ٨٠٠٠ ريال من رصيد مال الإيراد المخصص لمواجهة الإلتزامات التي سوف تستحق للمال العام خلال السنة التي تنتهي في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ.

قيود اليومية في مال الإيراد المخصص:

١ - إثبات بيانات الموازنة المعتمدة عن السنة المالية التي تنتهي في ١٤٠٧/٦/٣٠.

٨٠٠٠٠ الإيرادات المقدرة.

٧٥٠٠٠ الاعتمادات

٥٠٠٠ رصيد مال الموازنة.

٢ - تحميل المواطنين بقيمة الرسوم المقدرة.

٨٢٠٠٠ ممولو الرسوم الخاصة الجارية

٨٢٠٠٠ الإيرادات

٣ - تحصيل الرسوم المستحقة من الممولين بالكامل.

٨٢٠٠٠ النقدية

٨٢٠٠٠ ممولو الرسوم الخاصة الجارية

٤ - شراء أذون دفع حكومية قيمتها الإسمية ٦٥٠٠٠ ريال وتستحق في ١٤٠٧/٦/٣٠.

٦٣٠٠٠ **الاستثمارات**

٦٣٠٠٠ النقدية

٥ - تحصيل قيمة أذون الدفع الحكومية في تاريخ استحقاقها.

٦٥٠٠٠ النقدية

٦٣٠٠٠ الإستثمارات

٢٠٠٠ الإيرادات

٦ ـ إثبات المبلغ المستحق للمال العام مقابل ما أنفقه على إنارة ونظافة منطقة السليمانية:

٧٦ ٠٠٠		النفقات
	٧٦ ٠٠٠	المستحق للمال العام

٧ ـ سداد جزء من المبلغ المستحق للمال العام.

٦٢ ٠٠٠		المستحق للمال العام
	٦٢ ٠٠٠	النقدية

٨ ـ إقفال حسابات الموازنة.

٧٥ ٠٠٠		الإعتمادات
٥ ٠٠٠		رصيد مال الموازنة
	٨٠ ٠٠٠	الإيرادات المقدرة

٩ ـ إقفال حسابي الإيرادات والنفقات.

٨٤ ٠٠٠		الإيرادات (٨٢ ٠٠٠ ريال+ ٢٠٠٠ ريال)
	٧٦ ٠٠٠	النفقات
	٨ ٠٠٠	رصيد لمال غير المخصص

١٠ ـ تخصيص رصيد المال غير المخصص لمواجهة الإلتزامات المحتملة للمال العام سنة ١٤٠٨ هـ.

٨ ٠٠٠		رصيد المال غير المخصص
	٨ ٠٠٠	رصيد المال المخصص للمال العام

ولأن مطالبة المال العام من مال الإيراد المخصص وجملتها ٧٦ ٠٠٠ ريال تعتبر تعويضاً له مقابل ما أنفقه على الخدمات التي قدمت لمنطقة السليمانية، فيجب تسجيل هذا المبلغ عند استحقاقه في دفاتر المال العام في الجانب المدين من حساب المستحق طرف مال الإيراد المخصص، والجانب الدائن من حساب النفقات.

القوائم المالية في مال الإيراد المخصص:

لا تختلف القوائم المالية التي تعد عن مال الإيراد المخصص عن تلك التي تعد عن المال العام، فهي تتكون من قائمة الإيـرادات والنفقات والتغـيرات في رصيد المال والميزانية العمومية. ونعرض لهاتين القائمتين كما يظهرا في مال الإيراد المخصص في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ.

مجلس مدينة عنيزة
مال الإيراد المخصص
قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال
عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ

الإيرادات	بيانات الموازنة	البيانات الفعلية	الإنحرافات الملائمة (وغير الملائمة)
	ريال	ريال	ريال
رسوم خاصة	٨٠ ٠٠٠	٨٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
أخـــرى	ـــ	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
جملة الإيرادات	٨٠ ٠٠٠	٨٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
النفقات:			
تعويض مقابل نفقات المال العام	٧٥ ٠٠٠	٧٦ ٠٠٠	(١ ٠٠٠)
الزيادة في الإيرادات عن النفقات (رصيد المال في نهاية العام)	٥ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	٣ ٠٠٠

مجلس مدينة عنيزة
مال الإيراد المخصص
الميزانية العمومية
في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ

ريال	ريال	
		الأصـــول
٢٢ ٠٠٠		النقدية
		الإلتزامات ورصيد المال
	١٤ ٠٠٠	المستحق للمال العام
	٨ ٠٠٠	رصيد المال المخصص لالتزامات المال العام
٢٢ ٠٠٠		إجمالي الإلتزامات ورصيد المال

المحاسبة عن أموال المشروعات الرأسمالية :

Accounting for Capital Projects Funds

يسجل في أموال المشروعات الرأسمالية المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة ببناء أو شراء أصول طويلة الأجل باستثناء تلك التي يتم تمويلها بواسطة أموال رسوم التحسينات، أو أموال الملكية، أو أموال الأمانة. وعادة ما يمول مال المشروعات الرأسمالية من إصدار سندات عامة، بالإضافة إلى بعض الموارد الأخرى مثل إيرادات الضرائب الجارية، أو المنح والهبات أو الإيرادات المشتركة الموزعة من وحدات حكومية أخرى.

وتعتبر الموازنة الرأسمالية، على العكس من الموازنة السنوية أداة رقابة على أموال المشروعات الرأسمالية. وعموماً يجب أن تهتم الموازنة الرأسمالية بكل من النفقات المصرح بها للمشروع، والسندات أو مصادر الإيرادات الأخرى للمشروع.

قيود اليومية في مال المشروعات الرأسمالية :

نفترض أنه في غرة محرم ١٤٠٨ صرح مجلس مدينة عنيزة بإصدار سندات

قيمتها الإسمية ٥٠٠ ٠٠٠ ريال تستحق بعد عشرون عاماً بفائدة ١٥٪ لتمويل عملية توسيع المدرسة الثانوية بالمدينة. وقد تم اعتماد الموازنة الرأسمالية للمشروع ولكن لم تثبت بياناتها في السجلات المحاسبية الخاصة بمال المشروعات الرأسمالية ونوضح فيما يلي القيود التي سجلت في دفتر اليومية العامة عن إصدار السندات والأنشطة الأخرى التي تمت في مال المشروعات الرأسمالية خلال السنة المالية المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

١ - تسجيل إصدار وبيع سندات تستحق بعد عشرون عاماً بفائدة ١٥٪ تدفع كل ستة أشهر في غرة محرم وغرة رجب من كل عام. وهي تحقق عائد ١٦٪ على القيمة الإسمية وقدرها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال.

٤٧٠ ١٨٨		النقدية	
	٤٧٠ ١٨٨		الموارد المالية الأخرى

٢ - استثمار جزء من الموارد النقدية حيث تم شراء أذون على الخزينة الحكومية قيمتها الإسمية ٣٥٠ ٠٠٠ ريال بمبلغ ٣٢٥ ٠٠٠ ريال وتستحق بعد ستة وعشرون أسبوعاً.

٣٢٥ ٠٠٠		الإستثمارات	
	٣٢٥ ٠٠٠		النقدية

٣ - التعاقد مع أحد المكاتب الهندسية، وإحدى شركات المقاولات، بالإضافة إلى إصدار أوامر شراء.

٤٨٢ ٠٠٠		الإرتباطات	
	٤٨٢ ٠٠٠		رصيد المال المخصص للإرتباطات

٤ - تحصيل قيمة أذون الخزينة الحكومية.

٣٥٠ ٠٠٠		النقدية	
	٣٢٥ ٠٠٠		الإستثمارات
	٢٥ ٠٠٠		الإيرادات

٥ ـ إثبات نفقات العام.

٣٧٨ ٠٠٠		النفقات	
	٣٧٨ ٠٠٠		أذون الدفع المستحقة.

٦ ـ إلغاء الإرتباطات التي تم إصدار أذون دفع عنها.

٣٦٨ ٢٠٠		رصيد المال المخصص للإرتباطات	
	٣٦٨ ٢٠٠		الإرتباطات

٧ ـ إثبات أذون الدفع التي سددت قيمتها خلال العام.

٣٢٧ ٥٠٠		أذون الدفع المستحقة	
	٣٢٧ ٥٠٠		النقدية

٨ ـ إقفال حسابات الإرتباطات (٤٨٢ ٠٠٠ - ٣٦٨ ٢٠٠ = ١١٣ ٨٠٠ ريال).

١١٣ ٨٠٠		رصيد المال غير المخصص	
	١١٣ ٨٠٠		الإرتباطات

٩ ـ إقفال الإيرادات والنفقات والموارد المالية الأخرى.

٢٥ ٠٠٠		الإيرادات	
٤٧٠ ١٨٨		الموارد المالية الأخرى	
	٣٧٨ ٠٠٠		النفقات
	١١٧ ١٨٨		رصيد المال غير المخصص

وإذا أمعنا النظر في قيود اليومية السابقة سنلاحظ أنها تشتمل على الخصائص التالية:

أ ـ لم تسجل بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية الخاصة بمال المشروعات الرأسمالية ـ هذا ويعتبر عقد إصدار السندات وسيلة كافية لتحقيق الرقابة على هذا الالتزام.

ب ـ لم يسجل في مال المشروعات الرأسمالية الالتزام المتعلق بالسندات أو خصم الإصدار. ويسجل هذا الإلتزام بقيمته الإسمية في مجموعة حسابات

الإلتزامات العامة طويلة الأجل وهو الأمر الذي سنوضحه في جزء تالي.

جـ - تم معالجة المتحصل من إصدار السندات العامة كموارد مالية أخرى لمال المشروعات الرأسمالية. كما تم معالجة الفائدة المكتسبة على الاستثمار قصير الأجل في أذون الخزينة كإيرادات على المشروعات الرأسمالية.

د - يلاحظ أن المحاسبة عن الارتباطات والنفقات تمت بالطريقة نفسها التي استخدمت في المال العام بالفصل السابق. وكذلك تشابهت قيود الإقفال في كلا الماليين.

هذا، وسيتم في نهاية السنة المالية إثبات قيد بدفتر اليومية الخاص بمجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة لتسجيل النفقات التي تمت بواسطة مال المشروعات الرأسمالية، ويجعل في هذا القيد حساب المشروعات تحت التنفيذ مديناً وحساب الإستثمار في أصول ثابتة من مال المشروعات الرأسمالية دائناً وهو الأمر الذي سنوضحه تفصيلاً في جزء تال.

وفي نهاية كل سنة مالية قبل اتمام المشروع الرأسمالي، تقفل حسابات الإيرادات، والموارد المالية الأخرى، والنفقات والإرتباطات في حساب رصيد المال غير المخصص. وعند الانتهاء من المشروع يقفل مال المشروعات الرأسمالية بتحويل أي نقدية فائضة إلى مال خدمة الدين أو إلى المال العام، على أن تسجل العملية في المال الذي تسلم النقدية كموارد مالية أخرى. أما إذا أسفر مال المشروعات الرأسمالية عن عجز نقدي فيمكن تمويله بواسطة المال العام. وعندئذ تسجل العملية في مال المشروعات الرأسمالية في حساب موارد مالية أخرى، ويسجل في المال العام كاستخدامات مالية أخرى.

القوائم المالية التي تصدر عن مال المشروعات الرأسمالية:

يصدر عن مال المشروعات الرأسمالية قائمتان ماليتان مثل تلك التي تصدر عن المال العام.

القائمة الأولى: هي قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال.

والثانية: الميزانية العمومية. ونوضح فيما يلي هاتين القائمتين كما صدرتا عن مال المشروعات الرأسمالية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

مال المشروعات الرأسمالية بمدينة عنيزة
قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال
عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

البيان	ريال	ريال
الإيرادات		
إيرادات متنوعة		٢٥ ٠٠٠
النفقات		
عقود بناء	٢٨٧ ٦٠٠	
النفقات الهندسية وغيرها	٩٠ ٤٠٠	
إجمالي النفقات		٣٧٨ ٠٠٠
زيادة (أو عجز) الإيرادات عن النفقات		(٣٥٣ ٠٠٠)
الموارد المالية الأخرى		
المتحصل من إصدار سندات		٤٧٠ ١٨٨
زيادة الإيرادات والموارد المالية الأخرى عن النفقات		١١٧ ١٨٨
رصيد المال في بداية العام		٠٠ ٠٠٠
رصيد المال في نهاية العام		١١٧ ١٨٨

مال المشروعات الرأسمالية بمدينة عنيزة
الميزانية العمومية
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

البيان	ريال	ريال
الأصول		
النقدية		١٦٧ ٦٨٨
الإلتزامات ورصيد المال		
الإلتزامات		
أذون الدفع المستحقة		٥٠ ٥٠٠
رصيد المال		
مخصص للإرتباطات	١١٣ ٨٠٠	
غير مخصص	٣ ٣٨٨	
		١١٧ ١٨٨
إجمالي الإلتزامات ورصيد المال		١٦٧ ٦٨٨

ونكرر القول، بأن الأصول التي يتم حيازتها عن طريق موارد مال المشروعات الرأسمالية لا تظهر في الميزانية العمومية لذلك المال، ولكنها تظهر في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة. فضلاً عن ذلك، فإن السندات التي أصدرت لتمويل مال المشروعات الرأسمالية لا تعتبر التزام على ذلك المال، ولكنها قبل تاريخ استحقاقها تظهر في مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل. وفي تاريخ استحقاق هذه السندات يتم سدادها بواسطة مال خدمة الدين وهو الأمر الذي سنوضحه في الجزء التالي.

المحاسبة عن أموال خدمة الدين: Accounting for debt service funds

يتم سداد السندات ودفع الفوائد المستحقة عنها بواسطة مال خدمة الدين أو المال العام. ويستثنى من ذلك السندات المصدرة بضمان رسوم التحسينات، وسندات الإيراد، وسندات الإلتزام العام المتعلقة بأموال المرافق العامة، فالسندات المصدرة بضمان رسوم التحسينات Special assessment bonds يتم سدادها من رسوم التحسينات التي تحصل من ملاك العقارات التي تستفيد من التحسينات الخاصة، وطبقاً لذلك يتم المحاسبة عن هذه السندات بواسطة مال رسوم التحسينات. أما سندات الإيراد وسندات الإلتزام العام، فهي التي تصدرها المرافق العامة، ويتم سدادها من موارد هذه المرافق وتظهر كإلتزامات في نطاق ميزانياتها العمومية. وتتميز سندات الالتزام العام عن سندات الإيراد بأنها تكون مضمونة من قبل الحكومة.

ونوجه النظر إلى أن الالتزام المتعلق بالسندات القابلة للدفع من موارد المال العام أو مال خدمة الدين لا يسجل في هذين المالين إلا عند استحقاقه. وكما أشرنا آنفاً، تظهر هذه الإلتزامات قبل تاريخ الاستحقاق في مجموعة حسابات الإلتزامات العامة. وعموماً يوجد نوعين من السندات يتم سدادهما ودفع الفوائد المستحقة عنهما من مال خدمة الدين.

النوع الأول: سندات تسدد على دفعات Serial bonds وهي التي تسدد في شكل أقساط سنوية على مدى فترة السندات.

والنوع الثاني: سندات تسدد دفعة واحدة Term bonds وهي التي تسدد

دفعة واحدة في تاريخ استحقاقها.

وعادة ما يتم إنشاء مال خدمة الدين بناء على شروط قانونية وإذا لم تكن هناك شروط قانونية، أو إذا لم توجد خطة رسمية لتجميع الموارد اللازمة لسداد السندات التي تسدد دفعة واحدة فلا توجد حاجة لإنشاء مال لخدمة الدين.

قيود اليومية في مال خدمة الدين:

نفترض أنه يوجد لدى مدينة عنيزة نوعين فقط من السندات العامة، وكانت هذه السندات متداولة خلال السنة المالية التي تنتهي في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

النوع الأول: سندات تسدد على دفعات قيمتها ١٠٠٠٠٠ ريال بفائدة ١٠٪، وتستحق الدفعة الأخيرة منها وقدرها ١٠٠٠٠ ريال في غرة محرم ١٤٠٦ هـ.

النوع الثاني: سندات تسدد دفعة واحدة قيمتها ٥٠٠٠٠٠ ريال بفائدة ١٥٪ تستحق في غرة رجب سنة ١٤٢٥ هـ. وقد صرح المجلس التشريعي بالمدينة بإنشاء مال لخدمة دين السندات التي تسدد على دفعات. أما السندات التي تسدد على دفعة واحدة فيلزم إنشاء مال لخدمتها في غرة رجب ١٤٠٨ هـ، ولذلك لا توجد ضرورة لإنشاء هذا المال خلال السنة التي تنتهي في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ، وإذا افترضنا بأن الفوائد المستحقة عن كلا النوعين من السندات تستحق الدفع في غرة محرم وغرة رجب من كل عام، وأن فوائد السندات التي تسدد دفعة واحدة تم سدادها بمعرفة المال العام خلال السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠، أما فوائد السندات التي تسدد على دفعات فقد تم سدادها بواسطة مال خدمة الدين عن طريق وكيل مالي. ونوضح فيما يلي الميزانية العمومية لمال خدمة الدين المخصص للسندات التي تسدد على دفعات كما تظهر في ١٤٠٥/٦/٣٠ هـ.

مال خدمة الدين لمدينة عنبزة
الميزانية العمومية
في ١٤٠٥/٦/٣٠ هـ

ريال	
	الأصول
٣٤٢	النقدية
	الإلتزامات ورصيد المال
٣٤٢	رصيد المال المخصص لخدمة الدين

ونعرض فيما يلي قيود اليومية المتعلقة بالعمليات المالية التي تمت في مال خدمة الدين عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

١ ـ تسجيل المتحصلات النقدية من المال العام لدفع قيمة السندات التي تسدد على دفعات وقدرها ١٠ ٠٠٠ ريال، والفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤٠٥ وغرة محرم ١٤٠٦ وقدرها ١٠٠٠ ريال.

١١ ٠٠٠	النقدية		
		١١ ٠٠٠	الموارد المالية الأخرى

٢ ـ تسجيل دفع النقدية إلى البنك الذي يعمل كوكيل مالي لسداد قيمة السندات التي تسدد على دفعات والفوائد المستحقة عليها.

١١ ٠٠٠	النقدية لدى الوكيل المالي		
		١١ ٠٠٠	النقدية

٣ ـ تسجيل نفقات الفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤٠٥، وقيمة السندات والفوائد المستحقة في غرة محرم ١٤٠٦ هـ.

١١ ٠٠٠	النفقات		
		١٠ ٠٠٠	السندات المستحقة
		١ ٠٠٠	الفوائد المستحقة

٤ ـ قيام الوكيل المالي بسداد قيمة السندات والفوائد.

١٠ ٠٠٠		السندات المستحقة
١ ٠٠٠		الفوائد المستحقة
	١١ ٠٠٠	النقدية لدى الوكيل المالي

٥ ـ دفع مقابل خدمات الوكيل المالي عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

٣٤٢		النفقات
	٣٤٢	النقدية

٦ ـ إقفال مال خدمة الدين المخصص للسندات التي تسدد على دفعات.

١١ ٠٠٠		الموارد المالية الأخرى
٣٤٢		رصيد المال المخصص لخدمة الدين
	١١ ٣٤٢	النفقات

وبمراجعة هذه القيود نلاحظ الخصائص الهامة التالية:

أ ـ لم تسجل بيانات الموازنة وبصفة عامة، تعتبر صكوك السندات وسيلة كافية لضمان سداد هذا الالتزام، ولذلك لا توجد ضرورة لإثبات بيانات الموازنة في مال خدمة الدين، خاصة وأن رصيد هذا المال مقيد لسداد هذا الإلتزام والفوائد المستحقة عليه. وإذا رجعنا إلى موازنة المال العام في الفصل السابق ستجد أنها تتضمن اعتماد قدره ١١ ٠٠٠ ريال أدرجت ضمن الاستخدامات المالية الأخرى لتحويلها إلى مال خدمة الدين.

ب ـ سجلت نفقات مال خدمة الدين المتعلقة باسترداد السندات ودفع الفوائد في تاريخ الاستحقاق. وكما أشرنا آنفاً، تظهر هذه الإلتزامات قبل تاريخ الاستحقاق في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل... ونظراً لأن مال خدمة الدين لا يصدر أوامر شراء فلا يتطلب الأمر المحاسبة عن الارتباطات.

جـ ـ ترتب على قيد الإقفال تصفية كل الأرصدة الموجودة في دفتر أستاذ مال خدمة الدين، لأنه في هذه السنة تم استرداد آخر دفعة من السندات التي تسدد على دفعات.

والجدير بالذكر، أن أساس الاستحقاق المعدل يعتبر ملائماً للمحاسبة في مال خدمة الدين. وطبقاً لذلك، إذا كانت هناك ضرائب عقارية مخصصة لخدمة

السندات العامة فيمكن الاعتراف بها كإيراد في مال خدمة الدين بالطريقة نفسها التي عرضناها في المال العام.

أما فيما يتعلق بالسندات التي تسدد دفعة واحدة التي تتطلب تجميع موارد لاستردادها، فسوف تتضمن قيود اليومية في مال خدمة الدين استثمار النقدية في أوراق مالية وتحصيل الفوائد الناتجة عن هذا الاستثمار. ووفقاً لأساس الاستحقاق المعدل يثبت في السجلات المحاسبية لمال خدمة الدين إيراد الفوائد المستحقة في نهاية العام على هذه الاستثمارات.

القوائم المالية الصادرة عن مال خدمة الدين:

لقد عرضنا في الجزء السابق للميزانية العمومية الخاصة بمال خدمة الدين كما ظهرت في ١٤٠٥/٦/٣٠ هـ. ومن المتوقع عدم تصوير ميزانية عمومية لهذا المال في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ لأن المال أقفل وانتهى الغرض منه. أما قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ فسوف تظهر على النحو التالي:

مال خدمة الدين لمدينة عنيزة

قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠هـ

النفقات	**ريال**
استرداد سندات	١٠ ٠٠٠
فوائد وأعباء الوكيل المالي	١ ٣٤٢
إجمالي النفقات	١١ ٣٤٢
الزيادة (أو العجز) في الإيرادات عن النفقات	(١١ ٣٤٢)
الموارد المالية الأخرى	
تحويلات عمليات واردة.	١١ ٠٠٠
الزيادة (أو العجز) في الإيرادات والموارد المالية الأخرى عن النفقات	(٣٤٢)
رصيد المال في بداية العام	٣٤٢
رصيد المال في نهاية العام	صفر

مجموعتا حسابات الأصول الثابتة العامة والإلتزامات العامة طويلة الأجل General Fixed Assets an general Long-term debt Account groups

إذا رجعنا إلى المعايير التي جاءت في دليل المحاسبة الحكومية والتي عرضناها في الفصل السابق نجد أنه يجب على الوحدات الحكومية إمساك مجموعتين من الحسابات لتسجيل العقارات والمعدات والإلتزامات طويلة الأجل التي لم تسجل في الأموال الحكومية. والجدير بالذكر أن هاتين المجموعتين من الحسابات لا يعتبرا أموالاً Funds، ولكنها مجرد حسابات تذكيرية Memorandum Accounts. فالغرض منها توفير سجلات مستقلة لكل من العقارات والمعدات التي تحصل عليها الوحدة الحكومية والإلتزامات العامة طويلة الأجل التي تنشأ على هذه الوحدات. ففي الأموال الحكومية رأينا أن العقارات والمعدات تسجل كنفقات وتقفل في نهاية العام ولا تظهر في الميزانية العمومية للمال، وكذلك الحال تعالج الإلتزامات العامة طويلة الأجل كموارد مالية وتقفل أيضاً في نهاية العام ولا تظهر في الميزانية العمومية للمال. وعلى العكس من ذلك نجد أن العقارات والمعدات تسجل في أموال المرافق العامة، والأمانة غير القابلة للإنفاق، وأموال الخدمة الداخلية، والإلتزامات الناتجة عن إصدار سندات تسجل في أموال خدمة الدين، والمرافق العامة.

المحاسبة في مجموعات حسابات الأصول الثابتة العامة: Accounting for General Fixed assests account groups:

تسجل الأصول في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة بتكلفة الحصول عليها أو بقيمتها العادلة الجارية إذا تسلمتها الوحدة الحكومية على سبيل الهبة والحساب المقابل الدائن لهذه الأصول هو حساب تذكيري بعنوان: الاستثمار في الأصول الثابتة العامة، مع بيان مصدر هذه الأصول.

وطبقاً لمعايير المحاسبة الحكومية التي عرضناها في الفصل السابق، يمكن تسجيل الاستهلاك في مجموعة حساب الأصول الثابتة العامة، حيث يجعل حساب الاستثمار في الأصول الثابتة العامة مديناً بينما يجعل حساب مجمع الاستهلاك دائناً. وإذا تخلصت الوحدة الحكومية من أحد الأصول سواء بالبيع أو بالتخريد فيتم

استبعاد القيمة الدفترية لهذا الأصل من الحسابات التذكيرية بمجموعة حساب الأصول الثابتة العامة على أن تسجل حصيلة البيع في المال العام باعتبارها موارد مالية أخرى. ونعرض فيما يلي نموذجاً للقيود التي تثبت في دفتر اليومية العامة الخاصة بمجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة:

مجموعة حساب الأصول الثابتة العامة

بمدينة عنيزة

دفتر اليومية العامة

١ - الحصول على أجهزة عن طريق المال العام.

١٢٦ ٤٠٠		الأجهزة والمعدات
	١٢٦ ٤٠٠	الاستثمار في أصول ثابتة عامة من إيرادات المال العام

٢ - إثبات ما أنجز من أعمال في عملية توسيع مباني المدرسة الثانوية

٣٧٨ ٠٠٠		المشروعات تحت التنفيذ
	٣٧٨ ٠٠٠	الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من مال المشروعات الرأسمالية

٣ - إثبات القيمة العادلة الجارية للعقار الممنوح من أحد المواطنين لاستخدامه كمكتبة عامة.

٥٠٠ ٠٠٠		الأراضي
٨٠٠ ٠٠٠		المباني
	١ ٣٠٠ ٠٠٠	الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من المنح

٤ - إثبات التخلص من بعض الأجهزة والمعدات القديمة.

٢٠ ٠٠٠		الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من إيراد المال العام
٧٠ ٠٠٠		مجمع استهلاك الأجهزة والمعدات
	٩٠ ٠٠٠	الأجهزة والمعدات

٥ - إثبات استهلاك المباني والأجهزة والمعدات عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠هـ.

٤٠ ٠٠٠ الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من إيراد المال العام

٢٨٠ ٠٠٠ الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من أموال المشروعات الرأسمالية

٦٠ ٠٠٠ الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من المنح

٢٤٠ ٠٠٠ مجمع استهلاك المباني

١٤٠ ٠٠٠ مجمع استهلاك الأجهزة والمعدات

وإذا أمعنا النظر في القيود السابقة، سنلاحظ أن القيد الأول يدخل ضمن نفقات المال العام التي عرضناها في الفصل السابق، ويعتبر القيد الثاني تسوية محاسبية تمت في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ لإثبات تكلفة ما تم إنجازه من مشروعات تحت التنفيذ بواسطة مال المشروعات الرأسمالية، والقيد الرابع يقابله الإيرادات المحصلة بمعرفة المال العام من بيع بعض الأجهزة والمعدات. وبناء على ذلك نعرض فيما يلي قائمة التغيرات في الأصول الثابتة العامة كما تظهر في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ (وقد استخدمنا أرقام افتراضية لرصيدي أول ونهاية العام):

مجلس مدينة عنيزة

مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة

قائمة التغيرات في الأصول الثابتة العامة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠هـ

	الأرصدة في ١٤٠٥/٧/١	الإضافات	التخفيضات	الأرصدة في في ١٤٠٦/٦/٣٠هـ
الأصول الثابتة العامة:				
الأراضي	٦ ٢٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠		٦ ٧٠٠ ٠٠٠
المباني	١٨ ٧٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠		١٩ ٥٠٠ ٠٠٠
الأجهزة والمعدات	٧٢٠ ٠٠٠	١٢٦ ٤٠٠	٩٠ ٠٠٠	٧٥٦ ٤٠٠
المشروعات تحت التنفيذ	—	٣٧٨ ٠٠٠		٣٧٨ ٠٠٠
جملة	٢٥ ٦٢٠ ٠٠٠	١ ٨٠٤ ٤٠٠	٩٠ ٠٠٠	٢٧ ٣٣٤ ٤٠٠
مجمع الإستهلاك:				
المباني	١ ٤٦٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠		١ ٧٠٠ ٠٠٠
الأجهزة والمعدات	٢١٦ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	٢٨٦ ٠٠٠
جملة	١ ٦٧٦ ٠٠٠	٣٨٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	١ ٩٨٦ ٠٠٠

الاستثمار في الأصول الثابتة العامة :

من إيرادات المال العام	١٠ ٤٢٤ ٠٠٠	١٢٦ ٤٠٠	٦٠ ٠٠٠	١٠ ٤٩٠ ٤٠٠
من أموال المشروعات الرأسمالية	٩ ٦١٨ ٠٠٠	٣٧٨ ٠٠٠	٢٨٠ ٠٠٠	٩ ٧١٦ ٠٠٠
من المنح	٣ ٩٠٢ ٠٠٠	١ ٣٠٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٥ ١٤٢ ٠٠٠
الجملة	٢٣ ٩٤٤ ٠٠٠	١ ٨٠٤ ٤٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٢٥ ٣٤٨ ٤٠٠

المحاسبة في مجموعات حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل:

Accounting for General Long-term debt account groub

تسجل سندات الالتزام العام الخاصة بالوحدة الحكومية، وكل من السندات التي تسدد على أقساط والتي تسدد دفعة واحدة والتي لا تثبت في مال المرفق العام كحسابات دائنة تذكيرية في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل. أما الطرف المدين في القيد التذكيري فيكون بعنوان «المبالغ الواجب توفيرها». وعندما يتم تجميع قدر من النقدية وأي أصول في مال خدمة الدين بغرض سداد قيمة هذه السندات يجعل المبلغ المتاح في حساب مال خدمة الدين مديناً، بينما يجعل حساب المبالغ الواجب توفيرها دائناً. وعندما يقوم مال خدمة الدين بسداد قيمة السندات فعلاً يجري قيد عكسي للحسابات التذكيرية في مجموعة حساب الالتزام العام طويل الأجل عند إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية.

ونعرض في الجزء التالي نموذجاً لقيود اليومية التي تحدث في مجموعة حساب الالتزام العام طويل الأجل وهي تتسق مع القيود المقابلة لها والسابق إثباتها في مال خدمة الدين ومال المشروعات الرأسمالية.

مجموعة حساب الإلتزام العام بمدينة عنيزة

دفتر اليومية العامة

١ - إثبات المبلغ الذي تسلمه مال خدمة الدين من المال العام لاسترداد سندات الإلتزام العام التي تسدد على أقساط.

١٠٠٠٠		المبالغ المتاحة لمال خدمة الدين
	١٠ ٠٠٠	المبالغ الواجب توفيرها

٢ ـ إثبات الدفعة المسددة بمعرفة مال خدمة الدين من السندات التي تسدد على دفعات بمعدل ١٠٪.

١٠ ٠٠٠ السندات التي تسدد على دفعات

١٠ ٠٠٠ المبالغ المتاحة لمال خدمة الدين.

٣ ـ إثبات إصدار سندات عادية (تسدد على دفعة واحدة) بفائدة ٧٪ لعمل إضافات في المدرسة الثانوية.

٥٠٠ ٠٠٠ المبالغ الواجب توفيرها

٥٠٠ ٠٠٠ السندات التي تسدد على دفعة واحدة

قائمة التغيرات في أرصدة الالتزامات العامة طويلة الأجل:

يشترط مجلس مبادىء المحاسبة الحكومية إعداد قائمة عن التغيرات في أرصدة الالتزامات العامة طويلة الأجل، على أن ترفق هذه القائمة ضمن التقرير السنوي الشامل. ونعرض فيما يلي نموذجاً لهذه القائمة كما تظهر في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

مجلس مدينة عنيزة

مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل

قائمة التغيرات في الالتزامات العامة طويلة الأجل

عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ

	الأرصدة في ١٤٠٥/٧/١ هـ	الإضافات	التخفيضات	الأرصدة في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ
	ريال	ريال	ريال	ريال
سندات الدفعة الواحدة				
سندات الإلتزام العام لمدة عشرون عاماً في ١٤٢٥/٧/١ بفائدة ٧٪		٥٠٠ ٠٠٠	—	٥٠٠ ٠٠٠
سندات الدفعات السنوية				
سندات الالتزام العام لمدة عشر سنوات، الدفعة الأخيرة تستحق في ١٤٠٦/١/١ هـ	١٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠	—
	١٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠

موضوعات أخرى تتعلق بمجموعة الإلتزامات العامة طويلة الأجل:

عند نشأة الالتزام العام على الوحدة الحكومية يسجل في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل بقيد في دفتر اليومية بالطريقة التي عرضناها آنفاً. علاوة على ذلك، إذا وقعت الوحدة الحكومية عقد إيجار رأسمالي ولم يسجل مثل هذا العقد في أحد أموال الملكية (مال المرافق العامة أو مال الخدمة الداخلية) فيجب أن يسجل الأصل المؤجر في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة، ويسجل الالتزام المرتبط به في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل، وفقاً للشروط التي نصت عليها النشرة المحاسبية رقم (١٣) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية والمتعلقة «بالمحاسبة عن عقود الإيجار».

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن عقد إيجار رأسمالي بمعرفة الوحدة الحكومية نفترض أن مجلس مدينة عنيزة وقع عقد إيجار رأسمالي في ١٤٠٦/٧/١ لاستئجار جهاز كمبيوتر لمدة ثلاث سنوات لاستخدامه في مكتبة المدينة. وقد كان الحد الأدنى لمدفوعات الإيجار ١٠٠٠٠ ريال تدفع في غرة رجب من كل عام في السنوات من ١٤٠٦ حتى ١٤٠٨، على أن يؤول حق ملكية الجهاز للمدينة في غرة رجب ١٤٠٩ هـ. وقد تقرر استهلاك الجهاز بطريقة القسط اثابت، بافتراض أن عمره الاقتصادي عشر سنوات، وأن قيمته كخرده تساوي صفراً. وقد كان مجلس المدينة على علم بمعدل الفائدة الضمني للمؤجر وقدره ٨٪، وهو أقل من معدل الفائدة الذي يمكن للمجلس الاقتراض به من الغير.

وبناء على المعلومات السابقة نعرض فيما يلي قيود اليومية العامة المتعلقة بعقد إيجار رأسمالي مدته ثلاث سنوات:

القيود في المال العام:

في ١٤٠٦/٧/١، إثبات سداد الدفعة الأولى من عقد الإيجار الرأسمالي المتعلق باستئجار جهاز كمبيوتر للمكتبة العامة.

١٠٠٠٠		النفقات
	١٠٠٠٠	النقدية

في ١٤٠٧/٧/١، إثبات سداد الدفعة الثانية من عقد الإيجار الرأسمالي المتعلق باستئجار جهاز كمبيوتر للمكتبة العامة.

١٠ ٠٠٠ النفقات (١٤٢٧ ريال فائدة+ ٨٥٧٣ ريال من أصل المبلغ)
١٠ ٠٠٠ النقدية

في ١٤٠٨/٧/١، إثبات سدادا الدفعة الثالثة والأخيرة من عقد الإيجار الرأسمالي المتعلق باستئجار جهاز كمبيوتر للمكتبة العامة.

١٠ ٠٠٠ النفقات (٧٤٠ ريال فائدة+ ٩٢٦٠ ريال من أصل المبلغ)
١٠ ٠٠٠ النقدية

القيود في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل:

في ١٤٠٦/٧/١ هـ، إثبات الالتزام المتعلق بعقد إيجار رأسمالي مدته ثلاث سنوات متعلق باستئجار جهاز كمبيوتر للمكتبة العامة.

٢٧ ٨٣٣ المبالغ الواجب توفيرها (١٠ ٠٠٠ ريال × ٢,٧٨٤٣٢٦٥)
٢٧ ٨٣٣ الالتزام المتعلق بعقد إيجار رأسمالي (صافي).

في ١٤٠٦/٧/١، إثبات المسدد بمعرفة المال العام، قيمة الدفعة الأولى من عقد الإيجار الرأسمالي.

١٠ ٠٠٠ الالتزام المتعلق بعقد الإيجار الرأسمالي (صافي)
١٠ ٠٠٠ المبالغ الواجب توفيرها

في ١٤٠٧/٧/١، إثبات المسدد بمعرفة المال العام، قيمة الدفعة الثانية من عقد الإيجار الرأسمالي.

٨ ٥٧٣ الالتزام المتعلق بعقد الإيجار الرأسمالي (صافي)
٨ ٥٧٣ المبالغ الواجب توفيرها

في ١٤٠٧/٧/١، إثبات المسدد بمعرفة المال العام، قيمة الدفعة الثالثة من عقد الإيجار الرأسمالي.

٩ ٢٦٠ الالتزام المتعلق بعقد الايجار الرأسمالي (صافي)
٩ ٢٦٠ المبالغ الواجب توفيرها

القيود في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة:

في ١٤٠٦/٧/١، إثبات المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام.

٢٧ ٨٣ الأجهزة المستأجرة ـ تأجير رأسمالي

٢٧ ٨٣٣ المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام

في ١٤٠٧/٦/٣٠، إثبات استهلاك جهاز الكمبيوتر المستأجر بعقد رأسمالي عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ.

٢ ٧٨٣ المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام (٢٧ ٨٣٣ ÷ ١٠)

٢ ٧٨٣ الأجهزة المستأجرة ـ تأجير رأسمالي.

سندات رسوم التحسينات الخاصة:

حتى سنة ١٩٨٧ ميلادية كان يستخدم مال لرسوم التحسينات الخاصة (Special Assessment Fund) للمحاسبة عن الأصول والإلتزامات والإيرادات والنفقات المتعلقة بالضرائب والرسوم الخاصة التي تفرض على ملاك العقارات الموجودة في منطقة معينة وتحصل منهم على أقساط سنوية(*). وتستخدم حصيلة هذه الضرائب أو الرسوم في تمويل مشروعات تحسين رأسمالية يستفيد منها ملاك هذه العقارات بصفة أساسية. وكان مال رسوم التحسينات يجمع بين خصائص مال خدمة الدين ومال المشروعات الرأسمالية. وترجع هذه الخاصية المشتركة إلى أن مال رسوم التحسينات كان يتولى إصدار السندات، ويستخدم حصيلتها في تمويل مشروع التحسين قبل تحصيل الرسوم التي تفرض على ملاك العقارات، وبعد ذلك يقوم مال رسوم التحسينات بتحصيل الرسوم من الملاك ويستخدمها في استرداد السندات ودفع الفوائد المستحقة عليها.

وفي سنة ١٩٨٧ م، وبعد صدور النشرة المحاسبية رقم (٦) عن مجلس

(*) عرضنا في بداية هذا الفصل لمثال عن الرسوم الخاصة التي تمول خدمات معينة، وقد تم معالجة هذه الرسوم في نطاق الإيراد المخصص. ومن أهم خصائص الرسوم التي تحصل لتمويل خدمات أنها تحصل خلال نفس السنة المالية أو في السنة الثانية على الأكثر. أما الرسوم التي تفرض مقابل عمليات رأسمالية خاصة فيتم تقسيطها على عدة سنوات ولذلك يتم تمويل تلك العمليات عن طريق إصدار سندات ثم تحصيل الرسوم وتستخدم في سداد السندات.

معايير المحاسبة الحكومية GASB، فقد تقرر عدم استخدام مال رسوم التحسينات على أن تسجل عملياته في مال الإيراد المخصص، ومال المشروعات الرأسمالية وفقاً لظروف وطبيعة كل مشروع.

وأحياناً تصدر الوحدات الحكومية سندات لتمويل تنفيذ مشروعات التحسينات على أن يتم سداد قيمتها وفوائدها من الرسوم الخاصة التي تحصل من المواطنين على أقساط. وإذا تعهدت الحكومة بطريقة أو بأخرى بسداد هذه السندات أو بضمان سدادها، فيجب أن يسجل ذلك في مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل. ويستثنى من ذلك الجزء الذي تلتزم به أموال الملكية مباشرة أو يتوقع تسديدة من إيرادتها، وذلك وفقاً للمعيارين التاليين[1]:

١ - يجب الإفصاح بصفة مستقلة عن ذلك الجزء من الالتزامات المتعلقة برسوم التحسينات التي تسدد بمعرفة ملاك العقارات المستفيدة. وذلك تحت عنوان «التزامات رسوم التحسينات المضمونة من قبل الحكومة».

٢ - يجب الإفصاح بصفة مستقلة عن ذلك الجزء من الالتزامات المتعلقة برسوم التحسينات التي تسدد من الموارد العامة (مقابل المنفعة العامة، أو مقابل الرسوم المفروضة على العقارات الحكومية) في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل مثل أي التزام عام آخر...

وإذا لم يقع على الوحدة الحكومية أي عبء يتعلق بالتزامات رسوم التحسينات، فلا يجب أن تظهر في القوائم المالية الخاصة بالوحدة الحكومية.

ولتوضيح كيفية تطبيق المعيارين السابقين، نفترض أن مجلس مدينة عنيزة وافق على رصف الشوارع وانشاء الأرصفة في ضاحية الأشرفية مقابل فرض رسوم تحسينات خاصة على ملاك العقارات الموجودة بالمنطقة. وقد قدرت الرسوم الإجمالية بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ ريال يحصل على خمسة أقساط سنوية ابتداء من غرة رجب ١٤٠٦، مقابل فوائد سنوية تفرض على الرصيد بمعدل ١٠٪ ابتداء من غرة رجب ١٤٠٧. وحتى يتمكن مجلس المدينة من تمويل تكاليف المشروع فقد صرح بإصدار

(١) المرجع السابق ص: ٣٧٢.

سندات قيمتها الإسمية ٢٠٠ ٠٠٠ ريال بفائدة ٨٪ على أن تسترد على مدى أربع سنوات بواقع ٥٠ ٠٠٠ ريال كل سنة بالإضافة إلى الفوائد السنوية ابتداء من غرة رجب ١٤٠٧ هـ. وقد وافق مجلس المدينة على إنشاء مال إيراد مخصص، ومال مشروعات رأسمالية للمحاسبة عن هذا المشروع. وطبقاً لشروط عقد إصدار السندات تعهدت الوحدة الحكومية بسداد قيمة السندات في تواريخ استحقاقها إذا لم تكفي حصيلة الرسوم، أو إذا تأخر ملاك العقارات في سداد المستحق عليهم.

ونوضح فيما يلي قيود اليومية المتعلقة بهذه العملية كما تظهر في غرة رجب ١٤٠٦ هـ:

القيود في مال الإيراد المخصص: (وهي تختلف عن القيود التي عرضناها في المال في جزء سابق من هذا الفصل).

١ ـ ربط رسوم التحسينات على ملاك العقارات الذين يستفيدون من المشروع والاعتراف بالجزء من الإيرادات المتعلقة بالسنة المالية المنتهية في ٣٠/٦/١٤٠٧ هـ، وتحديد الإيرادات المؤجلة للسنوات التالية:

٥٠ ٠٠٠		ممولوا رسوم التحسينات الجارية	
٢٠٠ ٠٠٠		ممولو رسوم التحسينات المؤجلة	
	٥٠ ٠٠٠		الإيرادات
	٢٠٠ ٠٠٠		الإيرادات المؤجلة

٢ ـ تحصيل رسوم التحسينات الجارية من الممولين.

٥٠ ٠٠٠		النقدية	
	٥٠ ٠٠٠		ممولو رسوم التحسينات الجارية.

٣ ـ تحويل مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال إلى مال المشروعات الرأسمالية لتمويل رصف الشوارع وانشاء الأرصفة بمنطقة الأشرفية.

٥٠ ٠٠٠		الاستخدامات المالية الأخرى	
	٥٠ ٠٠٠		النقدية

القيود في مال المشروعات الرأسمالية: (وهي تختلف عن القيود التي عرضناها

في ذلك المال في جزء سابق من هذا الفصل).

١ - تسلم ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً من مال الإيراد المخصص، قيمة رسوم التحسينات الجارية المحصلة من الممولين:

٥٠ ٠٠٠		النقدية	
	٥٠ ٠٠٠		الموارد المالية الأخرى

٢ - إصدار سندات قيمتها الإسمية ٢٠٠ ٠٠٠ ريال تستحق على مدى أربع سنوات بفائدة ٨٪، وتحقق عائد ٩٪.

١٩٥ ٧٧٦		النقدية	
	١٩٥ ٧٧٦		الموارد المالية الأخرى

القيد في مجموعة حسابات الالتزامات العامة: (مماثل للقيد الذي عرضناه في جزء سابق).

١ - إثبات إصدار سندات بمعدل فائدة ٨٪ لتمويل إنشاء رصف الشوارع وبناء أرصفة بمنطقة الأشرفية. وقد تعهدت الوحدة الحكومية بسداد قيمة هذه السندات في حالة عدم كفاية الرسوم المحصلة من الملاك.

٢٠٠ ٠٠٠		المبالغ المطلوب توفيرها	
	٢٠٠ ٠٠٠		سندات رسوم التحسينات

ويمكن إيجاز خصائص قيود اليومية السابقة فيما يلي:

١ - لم تسجل الموازنة الرأسمالية المتعلقة بالمشروع سواء في دفاتر مال الإيراد المخصص أو مال المشروعات الرأسمالية ونفترض في هذا الصدد أن موافقة مجلس المدينة على فرض الرسوم وإصدار السندات تكفي للرقابة على المشروع.

٢ - لأن مال الإيراد المخصص سوف يقوم بتحصيل الرسوم من الملاك في مواعيد استحقاقها، فهو يتولى خدمة دين السندات وذلك باستردادها في مواعيدها فضلاً عن ذلك، يفرض هذا المال فائدة بمعدل ١٠٪ على رصيد الرسوم المستحق طرق الممولين، ويتحمل فوائد بمعدل ٨٪ على رصيد السندات.

٣ - يجب على مال الإيراد المخصص إجراء القيد التالي في ٣٠ رجب من السنوات ١٤٠٧، ١٤٠٨، ١٤٠٩، ١٤١٠:

٥٠ ٠٠٠		ممولو رسوم التحسينات الجارية
٥٠ ٠٠٠		الإيرادات المؤجلة
	٥٠ ٠٠٠	ممولو رسوم التحسينات المؤجلة
	٥٠ ٠٠٠	الإيرادات

إثبات تحويل الرسوم المؤجلة إلى رسوم جارية والاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها.

٤ - يتولى مال الإيراد المخصص سداد قيمة السندات والفوائد المستحقة عليها على دفعات سنوية من حصيلة الرسوم التي يحصلها من ملاك العقارات والفوائد المفروضة عليها. وطبقاً لذلك تحسب القيمة الحالية لسندات معدل فائدتها الإسمي ٨٪ وتحقق عائداً ٩٪ على النحو التالي:

	ريال
أصل المبلغ والفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤٠٧ هـ	
(٥٠ ٠٠٠ ريال+ ١٦ ٠٠٠ ريال)× ٩١٧٤٣١ ر(*)	٦٠ ٥٥٠
أصل المبلغ والفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤٠٨ هـ	
(٥٠ ٠٠٠ ريال+ ١٢ ٠٠٠ ريال) ٨٤١٦٨٠ ر(*)	٥٢ ١٨٤
أصل المبلغ والفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤٠٩ هـ	
(٥٠ ٠٠٠ ريال+ ٨ ٠٠٠)× ٧٧٢١٨٣ ر	٤٤ ٧٨٧
أصل المبلغ والفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤١٠ هـ	
(٥٠ ٠٠٠ ريال+ ٤٠٠٠ ريال)× ٧٠٨٤٢٥ ر(*)	٣٨ ٢٥٥
القيمة الحالية لسندات معدل فائدتها الإسمي ٨٪ وتحقق عائد ٩٪	١٩٥ ٧٧٦

(*) من الجدول الثاني للقيم الحالية.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة:

(١) إذكر مع الشرح ضرائب أو رسوم الوحدات الحكومية التي تتم المحاسبة عنها غالباً في أموال الإيراد المخصص.

(٢) كيف تتم المحاسبة عن المتحصل من سندات الالتزام العام المصدرة لتمويل عملية تشييد مشروع معين في مال المشروعات الرأسمالية؟ إشرح.

(٣) هل يتم إنشاء مال خدمة دين مستقل عن كل سندات الالتزام العام التي تصدرها الوحدة الحكومية؟ إشرح.

(٤) ظهر قيد اليومية التالي في مال خدمة الدين لمدينة البكيرية:

٨٣٠٠٠		النقدية لدى الوكيل المالي
	٨٣٠٠٠	النقدية

ما التفسير المحتمل لهذا القيد؟.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

تظهر حسابات الأستاذ التالية بصورة متكررة في السجلات المحاسبية للوحدات الحكومية:

الحساب	المال أو مجموعة الحسابات
١ ـ السندات	أ ـ المال العام
٢ ـ رصيد المال المخصص للإرتباطات	ب ـ مال الإيراد المخصص
٣ ـ مساهمات من الحكومة	جـ ـ مال المشروعات الرأسمالية
٤ ـ المعدات	د ـ مال خدمة الدين
٥ ـ الاعتمادات	هـ ـ مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة
٦ ـ الإيرادات المقدرة	و ـ مجموعة حسابات الالتزامات طويلة الأجل العامة.
٧ ـ ممولو ضرائب ـ جارية	

المطلــوب:

تحديد الحرف المناسب لمال أو مجموعة حسابات الوحدة الحكومية الذي يجب أن يظهر فيه كل حساب من الحسابات السابقة بصورة صحيحة. ونوجه النظر إلى أن الحساب الواحد يمكن أن يظهر في أكثر من مال أو مجموعة حساب.

التمرين الثاني:

منح أحد مواطني مدينة الزلفى قطعة أرض تقدر مساحتها بنحو ٤٠ ٠٠٠ متر مربع لمجلس المدينة لإقامة مدرسة عليها في المستقبل. وتبلغ تكلفة هذه الأراضي ٥٥٥ ٠٠٠ ريال، والقيمة العادلة الجارية لها في تاريخ المنح ٨٥٠ ٠٠٠ ريال.

المطلــوب:

إعداد قيد اليومية اللازم لتسجيل المنحة السابقة في المال أو مجموعة الحساب المناسب، مع التحديد الواضح لنوع المال أو مجموعة الحساب.

التمرين الثالث:

بلغت الضرائب العقارية المقدرة في غرة رجب ٤٨٠ ٠٠٠ ريال، والتي تم ربطها بمعرفة مجلس مدينة الجوف لمال الإيراد المخصص، كما قدرت الضرائب

العقارية المشكوك في تحصيلها على أساس ١,٥٪ من القيمة الإجمالية للضريبة. وتم خلال شهر رجب تحصيل مبلغ قدره ١٤٢٧٠٠ ريال منها بمعرفة مال الإيراد المخصص.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة في مال الإيراد المخصص للمدينة.

التمرين الرابع:

أصدرت مدينة الرس في غرة رجب ١٤٠٧ هـ سندات التزام عام قيمتها الإسمية ١٢٠٠٠٠٠ ريال (تسدد دفعة واحدة) لمدة ٣٠ سنة بمعدل فائدة ١٦٪. وقد أصدرت السندات بالقيمة الإسمية، وكان الغرض منها تمويل عملية إنشاء مركز صحي عام.

المطلــوب:

إجراء قيد أو قيود اليومية اللازمة لإثبات العملية السابقة في كل الأموال أو مجموعتي الحساب التي تأثرت بها، مع تحديد نوع المال أو مجموعة الحساب بكل وضوح.

التمرين الخامس:

دفع الوكيل المالي عن مال خدمة الدين لمدينة الجوف في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٥ هـ القسط الأخير من سندات الالتزام العام (التي تسدد على أقساط) المستحقة على المدينة، وقدره ٥٠٠٠٠ ريال، وكذلك الفوائد النصف سنوية بمعدل سنوي قدره ١٦٪. وقد زود مال خدمة الدين خلال الأيام القليلة الماضية الوكيل المالي بالنقدية الكافية.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل سداد الوكيل المالي لقسط السندات والفوائد في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ، وذلك في مال خدمة الدين للمدينة.

ثالثاً ـ الحالات:

سألك المراقب المالي لمدينة القريات النصيحة فيما يتعلق بالمحاسبة عن عقد تقسيط تحت الدفع. ويغطي هذا العقد التكاليف الخاصة بإنشاء بوابات أوتوماتيكية، وحواجز معدنية دواره، والعمالة الخاصة بخدمة ٢٠ حديقة عامة تمتلكها المدينة. وسيؤدي إنشاء هذه المعدات إلى انخفاض العدد المطلوب من العمال لخدمة الحدائق، وانخفاض الرواتب والنفقات الخاصة بالمال العام للمدينة. ويستحق قسط شهري عن هذا العقد بما يعادل ٤٠٪ من إجمالي إيرادات العشرين حديقة في الشهر.

وتسجل المدينة، نتيجة لعدم وجود شروط قانونية أو تعاقدية تلزمها بانشاء مال مرافق عامة لهذه الحدائق، كل من إيراد الحدائق ونفقات إصلاحها وصيانتها في المال العام للمدينة. وقد تم تسجيل تكلفة هذه الحدائق في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة للمدينة.

وقد أوضح المراقب المالي للمدينة خطته للمحاسبة عن المسدد من العقد على النحو التالي:

يجعل حساب النفقات في المال العام مديناً بالمدفوعات الشهرية من العقد، كما تجعل نفقات قطاع خدمة الدين مدينة في الأستاذ الفرعي. وتسجل هذه المدفوعات كذلك في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة كإضافات للتحسينات بخلاف حساب المباني. وسيتم الإفصاح في شكل ملاحظات مرفقة بالميزانية العمومية للمال العام عن الرصيد غير المسدد من أقساط العقد في مجموعة حسابات الالتزامات طويلة الأجل العامة، وذلك لأن العقد لا يمثل التزاماً عن اقتراض نقدية، كما هو الحال بالنسبة للسندات والالتزامات طويلة الأجل الأخرى.

المطلـــوب:

ما نصيحتك للمراقب المالي للمدينة؟ إشرح.

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

بدأ مجلس مدينة الوفاء في غرة رجب ١٤٠٦ هـ بإنشاء مشروعين، الأول عبارة عن إضافات جديدة لصالة الاجتماعات بالمجلس والذي سيتم المحاسبة عنه في مال المشروعات الرأسمالية، والثاني عبارة عن إنشاء حواجز حجرية حول المدينة وستتم المحاسبة عنه في مال رسوم التحسينات المخصصة. ويبلغ إجمالي رسوم التحسينات المخصصة ٤٠٠٠٠٠ ريال، تحصل من المواطنين على خمسة أقساط سنوية متساوية بالإضافة إلى فوائد مقدارها ١٦٪ على الرسول غير المسددة، وذلك بدءاً من غرة رجب ١٤٠٦ هـ. وفيمايلي التفاصيل الأخرى عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٧ هـ.

	مال المشروعات الرأسمالية	مال رسوم التحسينات المخصصة
سندات أصدرت بالقيمة الإسمية في غرة رجب ١٤٠٦ هـ.	سندات التزام عام، القيمة الإسمية ٦٠٠٠٠٠ ريال، لمدة ٢٠ سنة وبمعدل ١٤٪، وتدفع الفوائد في غرة محرم وغرة رجب من كل سنة.	سندات رسوم تحسينات مخصصة قيمتها الإسمية ٣٢٠٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ١٥٪ ولمدة ٤ سنوات وتستحق الفوائد في غرة رجب من كل سنة.
إجمالي الإرتباطات	٥٣٠٢٠٠ ريال	٣٨٤٦٠٠
إجمالي النفقات	٣٨٠٦٠٠	٣٦٠٣٠٠
الارتباطات المخصصة للنفقات	٣٨٢١٠٠	٣٥٤٧٠٠
إجمالي أذون الدفع المسددة نقداً	٣٢٢٧٠٠	٣٤٧٦٠٠

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية، مشتملة على قيود المستحقات في نهاية العام وغير مشتملة على قيود الإقفال، اللازمة في السجلات المحاسبية لكل من:

أ ـ مال المشروعات الرأسمالية للمدينة.

ب ـ مال رسوم التحسينات المخصصة للمدينة.

المشكلة الثانية:

تنتهي السنة المالية لمدينة عطارد في ٣٠ من جمادى الآخرة من كل عام وقد حصلت المدينة خلال العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ على تصريح بإنشاء مكتبة عامة جديدة، وإصدار سندات التزام عام تسدد دفعة واحدة، وذلك لتمويل عملية إنشاء المكتبة. وقد فرض هذا التصريح القيود التالية:

(١) أن لا تزيد تكاليف الإنشاء عن ٠٠٠ ٠٠٠ ٥ ريال.

(٢) أن لا يزيد معدل الفائدة السنوي عن ١٥٪.

وفيما يلي العمليات المرتبطة بتمويل وإنشاء المكتبة العامة والتي حدثت خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

(١) أصدرت المدينة في غرة رجب ١٤٠٢ هـ سندات التزام عام لمدة ٣٠ عاماً، وقيمتها الإسمية ٠٠٠ ٠٠٠ ٥ ريال وبمعدل فائدة ١٤٪ مقابل مبلغ ٠٠٠ ١٠٠ ٥ ريال. وتدفع الفوائد نصف سنوياً في ٣٠ من ذي الحجة و٣٠ من جمادى الآخرة.

(٢) استثمر مال المشروعات الرأسمالية للمكتبة في الثالث من رجب ١٤٠٢ هـ مبلغ ٠٠٠ ٩٠٠ ٤ ريال في سندات إذنية قصيرة الأجل. وستحول فوائد النقدية المستثمرة بمعرفة مال المشروعات الرأسمالية للمكتبة إلى مال خدمة الدين للمكتبة. وتقدر الفوائد المكتسبة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٣ هـ بمبلغ ٠٠٠ ١٤٠ ريال.

(٣) وقعت المدينة في الخامس من رجب ١٤٠٢ هـ عقداً مع الشركة السعودية للمقاولات لبناء المكتبة، وتبلغ قيمة العقد ٠٠٠ ٩٨٠ ٤ ريال.

(٤) تسلم مال المشروعات الرأسمالية للمكتبة في ١٥ من محرم ١٤٠٣ هـ مبلغ ٠٠٠ ٠٤٠ ٣ من السندات الإذنية التي استحق تحصيلها والتي سبق شراؤها في ٣ من رجب ١٤٠٢ هـ. وكانت تكلفة هذه السندات ٠٠٠ ٠٠٠ ٣ ريال. وتم تحويل الفوائد ومقدارها ٠٠٠ ٤٠ ريال إلى مال خدمة الدين للمكتبة.

(٥) أرسلت الشركة السعودية للمقاولات في ٢٠ من محرم ١٤٠٣ هـ إلى المدينة فواتير عن الأعمال التي تم انجازها تبلغ قيمتها ٣٠٠٠٠٠٠ ريال. ويقضي العقد المبرم بين الشركة والمدينة على استبقاء نسبة ١٠٪ من قيمة الفواتير حتى يتم الفحص والقبول النهائي للمبنى. وقد قام مال المشروعات الرأسمالية للمكتبة بدفع مبلغ ٢٧٠٠٠٠٠ ريال إلى الشركة السعودية.

(٦) أجرى مال المشروعات الرأسمالية للمكتبة قيود الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

المطلـوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأحداث الواردة في البنود الستة السابقة في مال المشروعات الرأسمالية لمكتبة مدينة عطارد، مع إغفال الشرح، واستخدام أسماء الحسابات التالية:

النقدية.
الإرتباطات.
النفقات.
رصيد المال المخصص للإرتباطات.
الفوائد تحت التحصيل.
الاستثمارات.
الموارد المالية الأخرى.
مستحقات لمال خدمة دين المكتبة.
رصيد المال غير المخصص.
أذون الدفع المستحقة.
ويجب عدم تسجيل أية قيود يومية في أي مال آخر أو مجموعة حساب.

ب - إعداد الميزانية العمومية لمال المشروعات الرأسمالية لمكتبة مدينة عطارد في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

المشكلة الثالثة:

تم التصديق في اقتراع خاص لممثلي مدينة العنبر في غرة جمادى الأولى ١٤٠٣ هـ، على إصدار سندات التزام عام قيمتها ١٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال بمعدل فائدة ١٦٪ وتستحق سنة ١٤٢٣ هـ. وسيتم استخدام المتحصل من السندات في تمويل عملية إنشاء مركز جديد متعدد الأنشطة لمواطني المدينة. وقد قدرت تكلفة هذا المشروع بمبلغ ١٥ مليون ريال. وسيتم تمويل المبلغ المتبقي من منحة الولاية غير القابلة للإلغاء والتي ستحصل عليها خلال فترة الإنشاء. وقد تم إنشاء مال المشروعات الرأسمالية للمحاسبة عن هذا المشروع وتمييز مال المشروعات الرأسمالية للمركز.

وقد حدثت العمليات التالية خلال العام المالي الذي يبدأ في غرة رجب ١٤٠٣ هـ وينتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ.

(١) أقرض المال العام في غرة رجب مبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال إلى مال إنشاء المركز لسداد الأتعاب الهندسية والتكاليف الأخرى.

(٢) بلغت إجمالي تكاليف الرسومات الهندسية والتخطيط المبدئي للموقع ٣٢٠ ٠٠٠ ريال وقد تم دفعها إلى الشركة الوطنية للتصميمات الهندسية. ولا يوجد ارتباط خاص بهذه التكاليف.

(٣) تم إصدار السندات في غرة ذي الحجة بسعر ١٠١.

(٤) تم التعاقد مع الشركة السعودية للمقاولات في ١٥ من ربيع الأول لتنفيذ الجزء الرئيسي من المشروع مقابل ١٢ مليون ريال.

(٥) بلغت التكلفة المقدرة للمستلزمات والتي أعد عنها أوامر شراء ٥٥ ٠٠٠ ريال.

(٦) تم استلام مبلغ قدره ٢ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال من حكومة الولاية في غرة ربيع الثاني.

(٧) تم استلام المستلزمات التي سبق إعداد أوامر شراء عنها، وبلغت تكلفتها ٥١ ٠٠٠ ريال، وتم سدادها.

(٨) بلغت قيمة الفواتير المستلمة من الشركة السعودية للمقاولات ٢٠٠٠٠٠٠ ريال، وذلك في ١٥ من جمادى الآخرة، عن العمل الذي تم إنجازه من المشروع. وسيتم، وفقاً لشروط العقد، احتجاز مبلغ يعادل ٦٪ من قيمة الفواتير حتى يتم اكتمال المشروع.

(٩) تم سداد قرض المال العام وقدره ٥٠٠٠٠٠ ريال.

المطلـــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في مال المشروعات الرأسمالية للمركز عن الفترة من غرة رجب ١٤٠٣ هـ وحتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ وإجراء قيود الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ، مع إغفال شرح قيود اليومية. استخدم أسماء الحسابات التالية في قيود اليومية:

النقدية	المستحق للمال العام
الإرتباطات	المستحق من حكومة الولاية
النفقات	الإيرادات
رصيد المال المخصص للإرتباطات	رصيد المال غير المخصص
موارد مالية أخرى	أذون الدفع المستحقة.

المشكلة الرابعة:

عهد إليك بوصفك مراجعاً مستقلاً لمدينة الياسمين، مراجعة حساباتها عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ. وقد وجدت الحسابات التالية، من بين الحسابات الأخرى، في السجلات المحاسبية للمال العام عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ.

النقدية المخصصة

التاريخ	الشرح	المرجع	مدين	دائن	رصيد
سنة ١٤٠١ غرة شعبان		أ ٥٨	٣٠١ ٠٠٠		٣٠١ ٠٠٠ مدين
غرة رمضان		أ ٦٠	٨٠ ٠٠٠		٣٨١ ٠٠٠
غرة ذي الحجة		ب ٤١		١٨٥ ٠٠٠	١٩٦ ٠٠٠
سنة ١٤٠٢ هـ					
غرة صفر		ب ٤٥		٢٤ ٠٠٠	١٧٢ ٠٠٠
غرة جمادى الآخرة		أ ٦٤	٥٢ ٦٦٧		٢٢٤ ٦٦٧
٣٠ من جمادى الآخرة		ب ٦٥		١٦٧ ٠٠٠	٥٧ ٦٦٧

مشروعات تحت التنفيذ ـ بشارع الوداد الرئيسي

التاريخ	الشرح	المرجع	مدين	دائن	رصيد
سنة ١٤٠١ هـ غرة ذي الحجة		ب ٤١	١٨٥ ٠٠٠		١٨٥ ٠٠٠ مدين
سنة ١٤٠٢ ٣٠ من جمادى الآخرة		ب ٦٥	١٦٧ ٠٠٠		٣٥٢ ٠٠٠

السنــدات

التاريخ	الشرح	المرجع	مدين	دائن	رصيد
سنة ١٤٠١ هـ غرة شعبان		أ ٥٨		٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠ دائن
سنة ١٤٠٢ غرة جمادى الآخرة		أ ٦٤		٥٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠

علاوة إصدار السندات

التاريخ	الشرح	المرجع	مدين	دائن	رصيد
سنة ١٤٠١ هـ غرة شعبان		أ ٥٨		١ ٠٠٠	١ ٠٠٠ دائن

إيرادات رسوم التحسينات

التاريخ	الشرح	المرجع	مدين	دائن	رصيد
سنة ١٤٠١ هـ					
غرة رمضان		أ ٦٠		٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠ دائن

مصروف الفوائد

التاريخ	الشرح	المرجع	مدين	دائن	رصيد
سنة ١٤٠٢ هـ					
غرة صفر		ب ٤٥	٢٤ ٠٠٠		٢٤ ٠٠٠ مدين
غرة جمادى الآخرة		أ ٦٤		٢ ٦٦٧	٢١ ٣٣٣ مدين

وقد نتجت حسابات الأستاذ السابقة من المشروع التالي:

صدق مجلس مدينة الياسمين على مشروع تطوير وتحسين شارع الوداد الرئيسي، وعلى التصريح بإصدار سندات لمدة خمس سنوات قيمتها الإسمية ٣٥٠ ٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ١٦٪ ومؤرخة في غرة شعبان ١٤٠١ هـ، لتتاح الفرصة أمامه لتحصيل رسوم التحسينات. وطبقاً لشروط التصريح فإن ملاك العقارات سوف يتحملون رسوم تحسينات تكفي لتغطية ٨٠٪ من التكاليف المقدرة للمشروع، وسيتم تغطية المتبقي من المال العام للمدينة والذي سيكون متاحاً في غرة شوال ١٤٠١ هـ. وقد تم في غرة رمضان ١٤٠١ هـ تحصيل القسط الأول من أقساط رسوم التحسينات الخمسة من ملاك العقارات، وتم توقيع عقد تطوير وتحسين الشارع. وسيتم تحميل رسوم التحسينات المؤجلة بفائدة مقدارها ١٨٪ وذلك من غرة رمضان ١٤٠١ هـ. ويتوقع أن يكتمل المشروع في ٣٠ من شوال ١٤٠٢ هـ.

المطلـــوب:

أ - إجراء قيود اليومية الواجب تسجيلها في مال رسوم التحسينات

المخصصة لمدينة الياسمين عن السنة المنتهية في ٣٠ جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ. يتم استنفاد علاوة إصدار السندات بطريقة القسط الثابت. وغير مطلوب إجراء قيود الإقفال.

ب- إجراء قيود اليومية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ في أموال ومجموعتي حسابات المدينة، بخلاف مال رسوم التحسينات، واللازمة لتسجيل العمليات الخاصة بمشروع شارع الوداد الرئيسي.

المشكلة الخامسة:

فيما يلي مشروع موازنة المنطقة التعليمية بمدينة الكرم، والمقترح عن سنة ١٤٠٣ هـ.

المال العام للمنطقة التعليمية لمدينة الكرم

الموازنة

عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ

١٢٨ ٠٠٠ ريال	رصيد المال في غرة محرم ١٤٠٣ هـ
	الإيرادات
١١٢ ٠٠٠	**ضرائب عقارية**
٤ ٠٠٠	**فوائد استثمارات**
٢٤٤ ٠٠٠ ريال	**الإجمالي**
	النفقات:
١٢٠ ٠٠٠	العمليات
١ ١٢٠	أتعاب أمين خزينة المدينة.
٥٠ ٠٠٠	فوائد السندات
٧٢ ٨٨٠	رصيد المال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣
٢٤٤ ٠٠٠ ريال	الإجمالي

وقد اقترحت المنطقة التعليمة في سنة ١٤٠٢ هـ، إصدار سندات التزام عام تستخدم حصيلتها في إنشاء مدرسة جديدة، ولا توجد سندات مصدرة أخرى

بخلاف تلك المقترحة، وفيما يلي المعلومات الخاصة بإصدار تلك السندات:

١ ٠٠٠ ٠٠٠	القيمة الإسمية
١٥٪	معدل الفائدة
غرة محرم ١٤٠٣ هـ	تاريخ السندات
غرة محرم وغرة رجب بدءاً من غرة رجب ١٤٠٣ هـ	تاريخ استحقاق الفوائد

وتستحق هـذه السندات عـلى دفعات سنـوية متسـاويـة، وقيمـة الـدفعـة ١٠٠ ٠٠٠ ريال في السنة ابتداء من غرة محرم ١٤٠٥ هـ.

وتستخدم المنطقة حساباً مستقلاً في البنك لكل نوع من الأموال.

وفيما يلي ميزان مراجعة المال العام في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ.

المال العام للمنطقة التعليمية بمدينة الكرم

ميزان المراجعة

٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٢ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٢٨ ٠٠٠ ريال		النقديـة
١٠٠ ٠٠٠		استثمارات قصيرة الأجل في سندات خزانة الدولة، وتستحق الفوائد في غرة جمادى الأولى وغرة ذي القعدة بمعدل ١٢٪
	١٢٨ ٠٠٠ ريال	رصيد المال غير المخصص
١٢٨ ٠٠٠ ريال	١٢٨ ٠٠٠ ريال	الإجمالي

يقوم أمين خزينة المدينة بتحصيل الضرائب العقارية، ويخصم ١٪ كأتعاب له عن كافة المتحصلات. وكانت عمليات سنة ١٤٠٣ هـ على النحو التالي:

غرة محرم : تم التصديق على مشروع الموازنة، والتصريح بإصدار سندات الإلتزام العام، وربط الضرائب العقارية.

٢٨ من صفر : بلغ صافي متحصلات الضرائب العقارية المتسلمة من أمين خزينة المدينة ٤٩ ٥٠٠ ريال، وتم إيداعها بالبنك.

غرة ربيع الثاني : تم إصدار سندات الالتزام العام بسعر ١٠١ بالإضافة إلى

الفوائد المستحقة، وتم تخصيص علاوة الإصدار لسداد الفوائد بمعرفة المال العام.

٢ من ربيع الثاني : دفعت المنطقة التعليمية مبلغ ١٤٧ ٠٠٠ ريال لشراء موقع المدرسة الجديدة.

٣ من ربيع الثاني : تم التصديق على عقد إنشاء المدرسة الجديدة وقدره ٨٥٠ ٠٠٠ ريال.

غرة جمادى الأولى : تم تحصيل فوائد الاستثمارات قصيرة الأجل.

غرة رجب : تم سداد فوائد السندات.

٣٠ من شعبان : بلغ صافي متحصلات الضرائب العقارية المتسلمة من أمين خزينة المدينة ٤٠٠ ٥٩ ريال، وتم إيداعها بالبنك.

غرة ذو القعدة : تم سداد مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ريال من قيمة عقد إنشاء المدرسة الجديدة.

غرة ذو القعدة : تم تحصيل فوائد الاستثمارات قصيرة الأجل.

٣٠ من ذي الحجة : بلغت نفقات التشغيل خلال العام ٠٠٠ ١١٥ ريال (بغض النظر عن أذون الدفع التي أصدرت خلال العام).

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة عن سنة ١٤٠٣ هـ، في الأموال ومجموعتي الحسابات التالية. (غير مطلوب قيود الإقفال).

أ - المال العام.
ب - مال المشروعات الرأسمالية.
جـ - مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.
د - مجموعة حسابات الالتزامات طويلة الأجل العامة.

مع العلم بأن المنطقة التعليمية لا تستخدم مال خدمة الدين.

المشكلة السادسة:

أنشأ مجلس مدينة المريخ مال المشروعات الرأسمالية في غرة رجب ١٤٠٢ هـ للمحاسبة عن إنشاء مبنى جديد لمجلس المدينة. يشيد المبنى على قطعة أرض مملوكة

للمدينة، وسيتم تمويله عن طريق إصدار سندات قيمتها الإسمية مليون ريال لمدة عشر سنوات وبمعدل فائدة ١٤٪ سنوياً، وذلك في غرة رجب ١٤٠٢ هـ. وقد تم تسجيل الأموال التي تخص عمليات المبنى الجديد للمدينة في مال المشروعات الرأسمالية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

مال المشروعات الرأسمالية لمبنى مجلس مدينة المريخ

ميزان المراجعة

٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٧٩٣ ٠٠٠ ريال		النقدية
	١١ ٠٠٠ ريال	أذون الدفع المستحقة
	٧٢٣ ٠٠٠	رصيد المال المخصص للإرتباطات
	١ ٠١٥ ٠٠٠	الاعتمادات
٢٤٠ ٥٠٠		النفقات
٧١٥ ٥٠٠		الإرتباطات
١ ٧٤٩ ٠٠٠ ريال	١ ٧٤٩ ٠٠٠ ريال	الإجمالي

فيما يلي تحليلاً لحساب رصيد المال المخصص للإرتباطات:

مدين (دائن)	
(٧٥٠ ٠٠٠) ريال	قيمة العقد المبرم مع الشركة العامة للمقاولات
(٥٥ ٠٠٠) ريال	أوامر الشراء المصدرة عن مواد ومهمات
١٤ ٥٠٠	المواد والمهمات المتسلمة والمسدد ثمنها
٦٧ ٥٠٠	المسدد من فاتورة الشركة العامة للمقاولات بعد احتجاز نسبة ١٠٪ من القيمة
(٧٢٣ ٠٠٠) ريال	رصيد حساب رصيد المال المخصص للإرتباطات في ٣٠/٦/١٤٠٣هـ

وفيما يلي تحليلاً لحساب الاعتمادات:

مدين (دائن)

(٠٠٠ ٠٠٠ ١ ريال القيمة الإسمية للسندات

(٠٠٠ ١٥) علاوة إصدار السندات

(٠٠٠ ٠١٥ ١) ريال رصيد حساب الاعتمادات في ١٤٠٣/٦/٣٠ هـ

وفيما يلي تحليلاً لحساب النفقات

مدين (دائن)	
	الفواتير الواردة من الشركة العامة للمقاولات والتي توضح انجاز ١٠٪ من العمل (وهي تخص العقد المبرم مع الشركة العامة للمقاولات وقيمته ٠٠٠ ٧٥٠ ريال، أما العقود الأخرى والتي تخص التدفئة وتكييف
٠٠٠ ٧٥ ريال	الهواء... إلخ، فلم تبرم بعد).
٠٠٠ ١١	المجمل من المال العام عن تهيئة موقع المباني
٥٠٠ ١٤	المسدد لموردي مواد ومهمات المبنى
٠٠٠ ١٤٠	المسدد من فوائد السندات
٥٠٠ ٢٤٠	رصيد حساب النفقات في ١٤٠٣/٦/٣٠ هـ.

المطلــوب:

أ ـ إعداد ورقة عمل لمال المشروعات الرأسمالية لمبنى مجلس مدينة المريخ في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ، موضحاً بها:

١ ـ ميزان المراجعة التمهيدي (أي قبل التسويات).

٢ ـ التسويات (غير مطلوب إعداد قيود التسوية، إلا أنه يجب شرح التسويات في ورقة العمل).

٣ ـ ميزان المراجعة بعد التسويات.

ب ـ إجراء قيود التسويات والأقفال اللازمة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ، لكل مما يلي:

١ ـ مال خدمة الدين.

٢ ـ مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.

٣ ـ مجموعة حسابات الإلتزامات طويلة الأجل العامة.

الفصل الثالث عشر

الوحدات الحكومية الأخرى: أموال الملكية، وأموال الوكالة والأمانة، والتقرير المالي السنوي

Governmental Unites: Proprietary Funds, Fiduciary Funds, and Comprehensive Annual Financial Report

نستكمل في هذا الفصل الموضوعات المتبقاة في المحاسبة الحكومية وهي:

١ ـ المحاسبة عن أموال الملكية.

٢ ـ المحاسبة عن أموال الوكالة والأمانة، ثم كيفية إعداد التقرير المالي السنوي الشامل.

أموال الملكية: Proprietary Funds

تتكون أموال الملكية من نوعين من الأموال هما: أموال المرافق العامة وأموال الخدمة الداخلية. ويتماثل هذين النوعين من الأموال مع تنظيمات قطاع الأعمال، وتختلفان عن الأموال الحكومية وأموال الأمانة والوكالة. فالمرافق العامة تبيع خدمات إلى أفراد المجتمع وأحياناً إلى أموال أخرى تابعة للوحدة الحكومية بمقابل يحقق صافي دخل لهذه المرافق. أما أموال الخدمة الداخلية فيقتصر نشاطها على بيع السلع والخدمات إلى الأموال الأخرى التابعة للوحدة الحكومية دون أفراد المجتمع. وطبقاً لذلك لا يعتبر تحقيق صافي دخل هدفاً أساسياً في مال الخدمة الداخلية.

والجدير بالذكر أن كل من أموال المرافق العامة وأموال الخدمة الداخلية يستخدمان أساس الإستحقاق المحاسبي ويصدران قوائم مالية مماثلة لتلك التي تصدر عن تنظيمات قطاع الأعمال ـ وهذه القوائم هي:

أ ـ قائمة الإيرادات والمصروفات والتغير في الأرباح المحتجزة (وهي تتضمن مبلغ بعنوان صافي الدخل).

ب ـ والميزانية العمومية.

جـ ـ قائمة التغيرات في المركز المالي. وعادة تبوب الميزانية العمومية في كلا نوعي الأموال إلى قطاعين أحدهما للعناصر الجارية Current والآخر للعناصر غير الجارية Noncurrent وتتم المحاسبة في نطاق هذين المالين عن الأصول الثابتة سواء كانت ملموسة أم غير ملموسة، وكذلك تتم المحاسبة عن مصروفات استهلاك واستنفاد هذه الأصول.

ونظراً لأن المحاسبة في أموال الملكية تتم بالطريقة نفسها المتبعة في تنظيمات قطاع الأعمال سواء فيما يتعلق بالدورة المحاسبية أو أعداد القوائم المالية، فإننا لن نتناول في هذا الجزء الإجراءات المحاسبية في أموال الملكية بالتفصيل، وبدلاً من ذلك سنركز على الخصائص التي تميز أموال الملكية عن تنظيمات قطاع الأعمال.

المحاسبة عن أموال المرافق العامة: Accounting for Enterprise Funds

يتم المحاسبة في أموال المرافق العامة عن العمليات ذات الصفة التجارية التي تقوم بها الحكومة، مثال ذلك مرافق الكهرباء والمياه، ومرافق النقل الجوي والبحري والبري. وتقدم المرافق العامة هذه الخدمات عادة لأفراد المجتمع (وأحياناً لبعض التنظيمات الحكومية الأخرى) بمقابل محققة أرباح من عملياتها. ونتيجة لذلك، نجد أن المحاسبة في هذه المرافق العامة تكون أقرب للمحاسبة في تنظيمات الأعمال عنها في الأموال الحكومية الأخرى، فعلى سبيل المثال، يطبق أساس الاستحقاق المحاسبي في أموال المرافق العامة، حيث تتم تسوية المصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة، ويتم المحاسبة عن مصروف الاستهلاك ومصروف الديون المشكوك في تحصيلها. فضلاً عن ذلك تشتمل السجلات المحاسبية لمال المرافق العامة على الأصول الثابتة التي يمتلكها المرفق، بالإضافة إلى سندات الإيراد وأي سندات ذات التزام عام. ونوجه النظر إلى أنه في مال المرافق العامة لا تتم المحاسبة عن الارتباطات، وكذلك لا تسجل بيانات الموازنات السنوية في السجلات المحاسبية للمال. وإذا قام المرفق العام بدفع مساهمات نقدية للمال العام فتخصم من حساب الأرباح المحتجزة مثلها في ذلك مثل التوزيعات التي تعلن عنها وتدفعها تنظيمات قطاع الأعمال.

ومع ذلك، فهناك بعض الاختلافات بين المحاسبة في المرفق العام والمحاسبة في تنظيم قطاع الأعمال ومن هذه الاختلافات ما يلي:

١ - لا تخضع أموال المرافق العامة لضريبة الدخل. ومع ذلك قد يطالب المرفق العام بدفع مساهمة إلى المال العام بدلاً من الضريبة العقارية.

٢ - لا يظهر رأس مال في الميزانية العمومية الخاصة بالمرفق العام. وبدلاً من ذلك يظهر حساب مساهمات في قطاع حقوق المال، وتمول هذه المساهمات من المال العام أو من تنظيمات حكومية أخرى أو من بعض أفراد المجتمع.

٣ - يوجد في مال المرفق العام العديد من الأصول المقيدة التي يتم تمييزها عن الأصول الجارية في الميزانية العمومية. ومن أمثلة هذه الأصول المقيدة قيمة التأمينات النقدية التي يدفعها أفراد المجتمع للمرفق العام كضمان لوفائهم بقيمة ما يحصلون عليه من خدمات، وعادة ما يتم استثمار هذه التأمينات في حساب إيداع في البنك، وهو يعتبر حساب مقابل للإلتزامات التي تنشأ على المرفق العام من هذه التأمينات. وكذلك الحال تعتبر المبالغ المحصلة من إصدار سندات الإيراد من ضمن الأصول المقيدة والتي تخصص لتمويل توسعات وتجديدات الأصول الثابتة. فضلاً عن ذلك يجب تجنيب جزء من النقدية المتولدة من عمليات المرفق العام واستثمارها لسداد قيمة السندات والفوائد المستحقة عليها.

٤ - عادة ما يتم تمييز الالتزامات قصيرة الأجل المتعلقة بالأصول المقيدة عن باقي الإلتزامات الجارية الأخرى، ويفصح عنها في قطاع مستقل بعد الالتزامات طويلة الأجل.

٥ - يظهر في السجلات المحاسبية عدداً من الاحتياطيات التي تجنب من الأرباح المحتجزة. وتساوي هذه االإحتياطيات النقدية والاستثمارات المقيدة لسداد قيمة سندات الإيراد والفوائد المستحقة عليها.

٦ - إذا تمت تحويلات من مال الملكية في شكل إعانة إلى المال العام يجب أن تظهر في قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في الأرباح المحتجزة.

ونعرض فيما يلي نموذجاً للقوائم المالية التي تصدر عن مرفق عام للمياه:

مرفق مياه مدينه عنيزة (مال ملكية)
قائمة الإيرادات والمصروفات والأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠

	ريال	ريال
إيرادات العمليات:		
إيرادات المياه		٥٢٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات:		
رواتب وأجور	٨٢ ٠٠٠	
تشغيل وصيانة	٩٤ ٠٠٠	
مواد وقود	٢١ ٠٠٠	
مهمات	١٤ ٠٠٠	
قوى محركة	٧٥ ٠٠٠	
استهلاك	٤٥ ٠٠٠	
المدفوع بدلاً من الضريبة العقارية	٤٠ ٠٠٠	
		٣٧١ ٠٠٠
		١٤٩ ٠٠٠
الدخل من العمليات		
إيرادات (ومصروفات) مصادر أخرى:		
إيرادات استثمار	٣٥ ٠٠٠	
إيرادات تأجير	٢٠ ٠٠٠	
مصروفات فوائد	(٦٠ ٠٠٠)	
إجمالي إيرادات (ومصروفات) المصادر الأخرى		(٥ ٠٠٠)
صافي الدخل قبل التحويلات		١٤٤ ٠٠٠
تحويلات إلى المال العام		(١٠ ٠٠٠)
صافي الدخل		١٣٤ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة أول العام		٣٢٢ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام		٤٥٦ ٠٠٠

مرفق مياه مدينة عنيزة (مال الملكية)
الميزانية العمومية
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

الأصـــول

ريال	ريال	**الأصول المتداولة**
٦٢ ٠٠٠		النقدية
١٢٠ ٠٠٠		الاستثمارات قصيرة الأجل، بالتكلفة
٥٦ ٠٠٠		المدينون (صافي)
٥ ٠٠٠		المستحق من المال العام
٨ ٠٠٠		مخزون المهمات (الوارد أولاً صادر أولاً)
١٢ ٠٠٠		المدفوعات المقدمة
٢٦٣ ٠٠٠		إجمالي الأصول المتداولة
		الأصول المقيدة:
	٢٢ ٠٠٠	النقدية
	١٤٥ ٠٠٠	الاستثمارات قصيرة الأجل، بالتكلفة
١٦٧ ٠٠٠		إجمالي الأصول المقيدة
		العقارات والأجهزة والمعدات
	١٩٢ ٠٠٠	الأراضي
	١ ٢٨٥ ٠٠٠	المباني
	٣٤٧ ٠٠٠	الأجهزة والمعدات
	١ ٨٢٤ ٠٠٠	جملة
	(٧٤٨ ٠٠٠)	يطرح مجمع استهلاك
١ ٠٧٦ ٠٠٠		إجمالي العقارات والأجهزة والمعدات
١ ٥٠٦ ٠٠٠		إجمالي الأصول
		الالتزامات وحقوق المال
١٤٤ ٠٠٠		أذون تحت الدفع

التزامات أخرى		٨٢ ٠٠٠
جملة الالتزامات قصيرة الأجل		٢٢٦ ٠٠٠
الالتزامات المستحقة من الأصول المقيدة		
الفوائد المستحقة	٢٠ ٠٠٠	
الجزء المستحق من السندات	٥٠ ٠٠٠	
تأمينات نقدية من العملاء	٤٤ ٠٠٠	
إجمالي الإلتزامات المستحقة من الأصول المقيدة		١١٤ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل		
السندات ـ مطروحاً منها الجزء الجاري		٥٠٠ ٠٠٠
جملة الالتزامات		٨٤٠ ٠٠٠
حقوق المال		
مساهمة المال العام في رأس المال	٢١٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة:		
مخصصة لسداد سندات	٥٣ ٠٠٠	
غير مخصصة	٤٠٣ ٠٠٠	
جملة حقوق المال		٦٦٦ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق المال		١ ٥٠٦ ٠٠٠

هذا ونعرض فيما يلي أهم الخصائص التي تتميز بها القوائم المالية الخاصة بالمرافق العامة:

١ ـ لم نعرض نموذجاً لقائمة التدفقات النقدية لأنها تشبه تلك التي تعد في تنظيمات قطاع الأعمال.

٢ ـ اشتملت قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في الأرباح المحتجزة المبالغ التي دفعها مرفق المياه إلى المال العام وقدرها ٤٠ ٠٠٠ ريال مقابل الضريبة العقارية و ١٠ ٠٠٠ ريال إعانة. وإذا رجعنا إلى دفتر يومية المال العام الذي عرضناه في الفصل الحادي عشر سنجد أن القيد رقم (٩) تضمن تسجيل تحصيل هذين المبلغين.

٣ - تضمنت الميزانية العمومية مبلغ ٥٠٠٠ ريال مستحق من المال العام، وقد ظهر هذا المبلغ كالتزام في ميزان مراجعة المال العام الذي عرضناه في الفصل الحادي عشر.

٤ - يمكن التحقق من المبلغ المخصص من الأرباح المحتجزة لسداد السندات على النحو التالي:

	ريال
إجمالي الأصول المقيدة	١٦٧٠٠٠
يطرح المبالغ الخاصة بتأمينات العملاء	٤٤٠٠٠
الفرق	١٢٣٠٠٠
يطرح المبلغ المخصص للسندات المستحقة الدفع وفوائدها (٥٠٠٠٠ ريال+ ٢٠٠٠٠ ريال)	٧٠٠٠٠
المبلغ المخصص من الأرباح المحتجزة	٥٣٠٠٠

المحاسبة عن أموال الخدمة الداخلية:

Accounting for Internal Service Funds:

يتم إنشاء مال الخدمة الداخلية لبيع السلع وآداء الخدمات لأموال الوحدات الحكومية الأخرى. ويتم إنشاء مثل هذا المال لضمان حصول الوحدة الحكومية، بفروعها المختلفة، على السلع والخدمات بطريقة نمطية واقتصادية مثال ذلك المهمات والأدوات والمعدات المكتبية، وصيانة وإصلاح سيارات الحكومة. وكما أشرنا آنفاً تمارس أموال الخدمة الداخلية إنشطة مماثلة لتلك التي تمارسها تنظيمات قطاع الأعمال باستثناء هام وهو أنها لا تستهدف تحقيق الأرباح.

هذا ويجب أن تكون إيرادات أموال الخدمة الداخلية كافية لتغطية كل تكاليف العمليات والمصروفات الأخرى، وقد ينطوي ذلك على إضافة هامش ضئيل للربح. ويتم إنشاء مال الخدمة الداخلية من المساهمة التي تخصصها الوحدة الحكومية. وتستخدم موارد هذه المساهمة في بيع السلع وتقديم الخدمات إلى الأموال الأخرى بمقابل. وينطوي هذا المقابل على استرداد تكلفة البضاعة المبيعة أو

الخدمة المؤداة، وعادة ما تشتمل هذه التكلفة على مصروف استهلاك الأصول الثابتة. وعندما تحقق هذه الأموال أرباحاً فهي لم تستهدفها أصلاً، ولم تكن دافعاً أو حافزاً لإنشائها، ولكن مثل هذه الأرباح تهيء الفرصة لبقاء واستمرار مال الخدمة الداخلية، وتحول دون حدوث عجز مستمر في عملياتها. ومثل هذه الأرباح لا توزع على أموال أخرى ولكنها تستخدم في مواجهة الزيادة في مستوى الأسعار، وفي تجديد الأصول الثابتة وكذلك توسيع نطاق الخدمة ورفع كفاءتها.

وبالرغم من أن مال الخدمة الداخلية يجب أن يستخدم موازنة سنوية للتخطيط والرقابة الإدارية على العمليات، فإن بيانات هذه الموازنة لا تثبت في السجلات المحاسبية. والجدير بالذكر أنه يتم المحاسبة في مال المرافق العامة وفقاً لأساس الاستحقاق، ويتضمن ذلك استخدام نظام المخزون المستمر والمحاسبة عن استهلاك الأصول الثابتة، أما نظام المحاسبة عن الارتباطات فهو لا يطبق في أموال الخدمة الداخلية مع أنه قد يكون مفيداً في الرقابة على أوامر الشراء غير المتكررة.

ولأن أموال الخدمة الداخلية لا تصدر سندات إيراد، ولا تحصل على مساهمات أو تأمينات من العملاء، فإن القوائم المالية التي تصدرها تتشابه تقريباً مع شكل ومضمون القوائم المالية التي تصدر عن تنظيمات قطاع الأعمال. وكما هو الحال في أموال المرافق العامة لا تظهر حقوق ملكيته في الميزانية العمومية الخاصة بمال الخدمة الداخلية، وبدلاً من ذلك يظهر في قطاع حقوق المال رصيد حساب مساهمة الحكومة ورصيد حساب الأرباح المحتجزة.

ونعرض فيما يلي نموذجاً للقوائم المالية التي تصدر عن مال الخدمة الداخلية في إحدى الوحدات الحكومية:

مال الخدمة الداخلية بمدينة عنيزة
إدارة الصيانة المركزية
قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في الأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

إيرادات العمليات:		ريال
إيرادات مقابل خدمات الصيانة		١٦٢ ٤٠٠
مصروفات العمليات:		
الرواتب والأجور	٢١ ٢٠٠	
المهمات	٨٤ ٣٠٠	
النور والمياه	٦ ١٠٠	
الاستهلاك	٤٨ ٤٠٠	
جملة مصروفات العمليات		١٦٠ ٠٠٠
صافي الدخل		٢ ٤٠٠
الأرباح المحتجزة في بداية العام		٢٦ ٨٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام		٢٩ ٢٠٠

مال الخدمة الداخلية لمدينة عنيزة
إدارة الصيانة المركزية
الميزانية العمومية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

الأصول	ريال	**ريال**
الأصول المتداولة:		
النقدية		٨ ٦٠٠
المستحق من المال العام		٦ ٠٠٠
المخزون من المهمات		٦٤ ٣٠٠
جملة الأصول المتداولة		٧٨ ٩٠٠

العقارات والأجهزة والمعدات:		
الأراضي	١٤٢ ١٠٠	
المباني	٦٢٧ ٥٠٠	
الأجهزة والمعدات	١٣٢ ٨٠٠	
جملة	٩٠٢ ٤٠٠	
يطرح مجمع الاستهلاك	٣٢٧ ٨٠٠	
جملة العقارات والأجهزة والمعدات		٥٧٤ ٦٠٠
إجمالي الأصول		٦٥٣ ٥٠٠
الالتزامات وحقوق المال		
الالتزامات قصيرة الأجل:		
أذون الدفع المستحقة		١٤ ٣٠٠
حقوق المال:		
مساهمة المال العام في رأس المال	٦١٠ ٠٠٠	
أرباح محتجزة غير مخصصة.	٢٩ ٢٠٠	
جملة حقوق المال		٦٣٩ ٢٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المال		٦٥٣ ٥٠٠

أموال الوكالة والأمانة: **Fiduciary Funds**

تتكون الأموال التي يعهد بها الغير إلى الوحدة الحكومية من أموال الأمانة القابلة للإنفاق، وأموال الأمانة غير القابلة للإنفاق، وأموال أمانة المعاشات، وأموال الوكالة. والجدير بالذكر أن علاقة الوحدة الحكومية بهذه الأموال هي في واقع الأمر علاقة القيم أو الوصي Custodian أو الأمين Trustee وليست علاقة المالك Owner. هذا وقد وصف مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB المحاسبة عن أموال الأمانة بما يلي[١].

(١) Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, GASB(Stamford. 1987), p 46.

«يبوب مال الأمانة لأغراض القياس المحاسبي إما كمال حكومي أو كمال ملكية. فأموال الأمانة القابلة للإنفاق يتم المحاسبة عنها بالطريقة نفسها المستخدمة في الأموال الحكومية وأموال الأمانة غير القابلة للإنفاق وأموال المعاشات يتم المحاسبة عنها بالطريقة نفسها المستخدمة في أموال الملكية. أما أموال الوكالة فهي لا تنطوي على قياس لنتائج الأعمال ولذلك نجد أن أصولها تتساوى دائماً مع التزاماتها».

المحاسبة عن أموال الوكالة: Accounting for agency funds:

من أهم خصائص أموال الوكالة قصر فترة دورانها. ومن الأمثلة الشائعة لأموال الوكالة قيام حكومة الولاية أو الحكومة المركزية بتحصيل ضريبة المبيعات نيابة عن الإدارة المحلية، وكذلك قيام إحدى الوزارات الحكومية بخصم ضريبة كسب العمل من الموظفين ثم توريدها إلى مصلحة المعاشات. ولأن مال الوكالة لا يسفر عن نتائج عمليات عن السنة المالية، فهو يصدر قائمة مالية واحدة هي الميزانية العمومية للمال التي تفصح عن النقدية والمبالغ تحت التحصيل في جانب الأصول والمبالغ المستحقة الدفع للغير أو لوحدات حكومية أخرى في جانب الإلتزامات.

ونعرض فيما يلي نموذجاً من القوائم المالية التي تصدر عن مال الوكالة:

مال الوكالة بمدينة عنيزة
الميزانية العمومية
في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	
	الأصول
١٢٦٠٠	النقدية
	الإلتزامات
١٢٦٠٠	أذون تحت الدفع

مال الوكالة بمدينة عنيزة
قائمة التغيرات في الأصول والالتزامات
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

	الأرصدة في ١٤٠٥/٧/١ هـ	الإضافات	التخفيضات	الأرصدة في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ
	ريال	ريال	ريال	ريال
الأصول:				
النقدية	١٤ ٢٠٠	٤٩ ٠٠٠	٥٠ ٦٠٠	١٢ ٦٠٠
الالتزامات:				
أذون تحت الدفع	١٤ ٢٠٠	٤٩ ٠٠٠	٥٠ ٦٠٠	١٢ ٦٠٠

المحاسبة عن أموال الأمانة القابلة وغير القابلة للإنفاق:

Accounting for Expendable and nonexpendable trust funds:

تتميز أموال الأمانة بطول فترة بقائها في الوحدة الحكومية إذا ما قورنت بأموال الوكالة. والفرق بين أموال الأمانة القابلة وغير القابلة للإنفاق، إنه إذا كان مال الأمانة قابل للإنفاق فيمكن إنفاق كل من مال الأمانة والدخل المتولد عنه في تحقيق الهدف من الأمانة. أما إذا كان مال الأمانة غير قابل للإنفاق، فعندئذٍ ينفق الإيراد المتولد في تحقيق الهدف من الأمانة، أما مال الأمانة فيظل كما هو. والمثال على مال الأمانة غير القابل للإنفاق الوقف Endowment الذي يشترط فيه الواقف تخصيص الإيرادات المتولدة منه لإنفاقها بمعرفة الوحدة الحكومية في منح جوائز للطلاب المتفوقين، أما رأس مال الوقف فيكون غير قابل للإنفاق. ويعني ذلك، أن الأمانة غير القابلة للإنفاق تستلزم مالين مستقلين يمثل كل منهما وحدة محاسبية: تخصص الأولى للمحاسبة عن رأس مال الأمانة، أما الثانية فتخصص للمحاسبة عن الإيرادات المتولدة عن رأس المال. وعند المحاسبة في كلا المالين يجب التمييز بعناية بين العمليات التي تؤثر على رأس المال ـ مثل التغيرات التي تطرأ على محفظة الأوراق المالية، والعمليات التي تؤثر على الإيرادات ـ مثل التوزيعات النقدية وإيرادات الفوائد المتولدة من تلك

المحفظة. والجدير بالذكر أن عقد الأمانة الذي يعتبر من الوثائق القانونية، يجب أن يحدد الفرق بين رأس مال الأمانة والإيرادات. وإذا لم يتعرض عقد الأمانة لمثل هذه التفرقة، فيمكن الرجوع في هذا الصدد إلى قانون الدولة الذي يحكم هذا النوع من العقود.

ولأن الوحدة الحكومية تعمل كوصية على أموال الأمانة، فيجب عند المحاسبة عن هذه الأموال الاستجابة للشروط التي تتضمنها عقد الأمانة الذي على ضوئه تم انشاء مال الأمانة. ومن الشروط التي قد تؤثر على الإجراءات المحاسبية في هذا الصدد النص على ضرورة إثبات بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية، والمحاسبة عن الاسهلاك بالنسبة لأموال الأمانة التي تشتمل على أصول ثابتة قابلة للإستهلاك.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن أموال الأمانة القابلة وغير القابلة للإنفاق، نفترض أنه في غرة رجب ١٤٠٥ قدمت عائلة أبو المكارم منحه إلى مدينة عنيزة في شكل أوراق مالية قابلة للتداول قيمتها السوقية حينئذ ١٠٠٠٠٠ ريال. وقد اشترطت عائلة أبو المكارم على مجلس المدينة استثمار هذه المنحة على سبيل الأمانة، على أن يحتفظ برأس مال المنحة كوقف في مال أمانة غير قابل للإنفاق. أما الإيرادات المتولدة من الأوراق المالية فيمكن إنفاقها بمعرفة مجلس المدينة على طلاب الجامعة الذين يحصلون على تقدير ممتاز. وقد اشترطت العائلة المانحة المحاسبة عن هذه الإيرادات في مال أمانة قابل للإنفاق. وقد أوكل مجلس المدينة إدارة هذا الاستثمار إلى أحد البنوك في المدينة مقابل ٥٠٠ ريال مصروفات سنوية. ونوضح فيما يلي قيود العمليات لكلا النوعين من الإموال كما ظهرت في دفتر اليومية العامة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

مال الأمانة القابل للإنفاق (مال إيراد الوقف)	مال الأمانة غير القابل للإنفاق، (مال رأسمال الوقف).	أسماء الحسابات	بيان العمليات
	١٠٠ ٠٠٠ ١٠٠ ٠٠٠	الاستثمارات الإيرادات	استلام الأوراق المالية كأمانة
	٥ ٠٠٠ ٨ ٠٠٠ ١٣ ٠٠٠	الفوائد تحت التحصيل التوزيعات تحت التحصيل الإيرادات	تسجيل الإيرادات المستحقة على الأوراق المالية
	١٣ ٠٠٠ ٥ ٠٠٠ ٨ ٠٠٠	النقدية الفوائد تحت التحصيل التوزيعات تحت التحصيل	تحصيل التوزيعات والفوائد
١٣ ٠٠٠ ١٣ ٠٠٠	١٣ ٠٠٠ ١٣ ٠٠٠	تحويلات عمليات خارجة المستحق لمال إيراد الوقف الموارد المالية الأخرى	الاعتراف بالالتزام المستحق لمال الأمانة القابل للإنفاق عن إيرادات الفوائد والتوزيعات.
١٣ ٠٠٠ ١٣ ٠٠٠	١٣ ٠٠٠ ١٣ ٠٠٠	المستحق لمال إيراد الوقف النقدية — النقدية المستحق من مال رأس مال الوقف	تحويل النقدية من مال رأس مال الأمانة إلى مال إيراد الأمانة
١٢ ٠٠٠ ١٢ ٠٠٠		النفقات النقدية	دفع مكافآت إلى الطلاب المتفوقين
٥٠٠ ٥٠٠		النفقات النقدية	إثبات نفقات البنك

مال الأمانة القابل للإنفاق (مال إيراد الوقف)	مال الأمانة غير القابل للإنفاق (مال رأسمال الوقف).	أسماء الحسابات	بيان العمليات
	١١٣٠٠٠	الإيرادات	قيود الإقفال
	١٣٠٠٠	تحويلات عمليات خارجة	
	١٠٠٠٠٠	رصيد المال المخصص للوقف	
١٣٠٠٠		الموارد المالية الأخرى	
١٢٥٠٠		النفقات	
٥٠٠		رصيد المال المخصص لمكافآت الطلاب	

القوائم المالية لمال الأمانة غير القابل للإنفاق:

عرفنا أن المحاسبة في مال الأمانة غير القابل للإنفاق تتم بالطريقة نفسها التي تستخدم في أموال الملكية، ولذلك يصدر عن هذا المال ثلاثة أنواع من القوائم المالية هي: قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في رصيد المال، والميزانية العمومية، ثم قائمة التغيرات في المركز المالي. ونعرض في الجزء التالي لهذه القوائم الثلاث كما ظهرت في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

رأس مال الأوقاف بمدينة عنيزة
مال الأمانة غير القابل للإنفاق
قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في رصيد المال
عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	الإيرادات من العمليات:
٥٠٠٠	فوائد
٨٠٠٠	توزيعات
١٠٠٠٠٠	منح
١١٣٠٠٠	إجمالي الإيرادات

١٣ ٠٠٠	تحويلات عمليات خارجة
١٠٠ ٠٠٠	صافي الدخل
٠٠ ٠٠٠	رصيد المال في بداية العام
١٠٠ ٠٠٠	رصيد المال في نهاية العام

رأس مال الأوقاف بمدينة عنيزة
مال الأمانة غير القابل للإنفاق
الميزانية العمومية
في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	الأصـــول
١٠٠ ٠٠٠	الاستثمارات
	الإلتزامات ورصيد المال
١٠٠ ٠٠٠	رصيد المال المخصص للأوقاف

رأس مال الأوقاف بمدينة عنيزة
مال الأمانة غير القابل للإنفاق
قائمة التغير في المركز المالي
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

ريال	الموارد المالية
١٠٠ ٠٠٠	صافي الدخل من العمليات
٠٠ ٠٠٠	**الاستخدامات المالية**
١٠٠ ٠٠٠	الزيادة في الموارد المالية ـ رأس المال العامل

الزيادة في رأس المال العامل

ريال	
١٠٠ ٠٠٠	الاستثمارات

القوائم المالية لمال الأمانة القابل للإنفاق:

أشرنا فيما سبق إلى أن المحاسبة عن أموال الأمانة القابلة للإنفاق تشبه المحاسبة عن الأموال الحكومية، ولذلك نجد أن القوائم المالية التي تصدر عن أموال الأمانة القابلة للإنفاق هي: قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال، والميزانية العمومية. ونعرض فيما يلي لهاتين القائمتين كما تظهران في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ:

إيرادات الأوقاف بمدينة عنيزة
مال الأمانة القابل للإنفاق
قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠هـ

ريال	
٠٠٠٠	الإيرادات:
	النفقات:
١٢٠٠٠	تعليمية
٥٠٠	إدارية
١٢٥٠٠	إجمالي النفقات
(١٢٥٠٠)	زيادة (أو عجز) الإيرادات عن النفقات
١٣٠٠٠	تحويلات عمليات واردة
٥٠٠	زيادة الإيرادات والموارد المالية الأخرى عن النفقات
٠٠٠٠	رصيد المال في بداية العام
٥٠٠	رصيد المال في نهاية العام

إيرادات الأوقاف بمدينة عنيزة
مال الأمانة القابل للإنفاق
الميزانية العمومية
في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	
	الأصـــول:
٥٠٠	النقدية
	الإلتزامات ورصيد المال
٥٠٠	رصيد المال المخصص لمكافآت الطلاب

من الملاحظ أنه لا يوجد رصيد مال غير مخصص في كلا نوعي مال الأوقاف ويرجع ذلك إلى أن عقد الأمانة ينص على تخصيص رصيد المال في كلا المالين لتحقيق الغرض من الأمانة.

المحاسبة عن أموال المعاشات: Accounting for Pension Trust Funds

ربما تكون أموال المعاشات من أكثر الأموال تعقيداً، ويرجع ذلك إلى أن كل من التزامات المال ورصيده المخصص يتم تحديدهما على أساس الإفتراضات الاكتوارية Actuarial Assumptions. وتشتمل هذه الإفتراضات على توقعات عن إعمار موظفي الحكومة الذين يتمتعون ببرنامج المعاش، وتوقعات عن معدلات العائد على أصول مال أمانة المعاش.

وبالرغم من أن أموال أمانات المعاشات لا تشتمل على أصول ثابتة أو مصروف استهلاك إلا أنه يتم المحاسبة في هذه الأموال بالطريقة نفسها المستخدمة في أموال الملكية. ولذلك يتم المحاسبة في أموال أمانات المعاشات وفقاً لأساس الاستحقاق، وتشتمل السجلات المحاسبية للمال على كل الأصول والإلتزامات وعلى الإيرادات والمصروفات. هذا وقد يتحمل المال العام في بعض الدول بتكاليف إدارة مال أمانة المعاشات.

وبسبب التعقيدات في أموال المعاشات، سوف لا نعرض لقيود دفتر اليومية العامة، وسوف يقتصر توضيحنا على القوائم المالية التي تصدر عن هذا المال كما تظهر عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ. وسوف نعتمد على هذه القوائم في

شرح بعض المفاهيم المحاسبية وبعض الخصائص المميزة لهذا النوع من الأموال.

نظام تقاعد الموظفين بمجلس مدينة عنيزة
مال أمانة المعاشات
قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في رصيد المال
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

	ريال	ريال
إيرادات العمليات		
مساهمات الموظفين		١٣١ ٦٠٠
مساهمات الحكومة		٢٤٧ ٣٠٠
إيرادات الاستثمار		١٤٦ ٢٠٠
إجمالي الإيرادات من العمليات		٥٢٥ ١٠٠
مصروفات العمليات		
المعاشات المسددة للموظفين	٢٢٢ ٠٠٠	
مساهمات مستردة نتيجة فصل بعض الموظفين	٣٨ ٣٠٠	
المصروفات الإدارية	١٨٧ ٢٠٠	
إجمالي مصروفات العمليات		٤٤٧ ٥٠٠
صافي دخل العمليات		٧٧ ٦٠٠
رصيد المال في بداية العام		٨٤٢ ٣٠٠
رصيد المال في نهاية العام		٩١٩ ٩٠٠

نظام تقاعد الموظفين بمجلس مدينة عنيزة
مال أمانة المعاشات
الميزانية العمومية
في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

	ريال	ريال
الأصــول		
النقدية		٢١ ٢٠٠
إيرادات استثمارات تحت التحصيل		٣٤ ٨٠٠
الاستثمارات		٨٨٤ ٦٠٠

الأثاث والأجهزة	١٤٦ ٣٠٠	
يطرح مجمع استهلاك	٦٤ ٢٠٠	٨٢ ١٠٠
إجمالي الأصول		١٠٢٢ ٧٠٠
الإلتـزامـات:		
أذون تحت الدفع ومستحقات أخرى		١٠٢ ٨٠٠
صافي الأصول المتاح للمعاشات		٩١٩ ٩٠٠
رصيد المال		
القيمة الحالية لمعاشات الموظفين المحالين للتقاعد		٢٥٠ ١٠٠
القيمة الحالية لمعاشات الموظفين الموجودين في الخدمة		
مساهمات الموظفين	٢٨٩ ٢٠٠	
مساهمات الحكومة	٥٠٢ ٦٠٠	٧٩١ ٨٠٠
إجمالي القيمة الحالية طبقاً للحسابات الإكتوارية		١٠٤١ ٩٠٠
العجز في القيمة الحالية		(١٢٢ ٢٠٠)
إجمالي رصيد المال		٩١٩ ٩٠٠

هذا وتتميز القوائم المالية السابقة بالخصائص التالية:

١ - تشتمل المساهمات على جزء من الموظفين وجزء آخر من الوحدة الحكومية وفي بعض النظم قد يقتصر الأمر على مساهمة الوحدة الحكومية.

٢ - تتضمن إيرادات الإستثمار فوائد السندات وتوزيعات الأسهم، بالإضافة إلى المكاسب والخسائر التي تنتج من بيع الأوراق المالية.

٣ - تعتبر المعاشات المسددة إلى الموظفين المحالين إلى التقاعد بمثابة المنافع السنوية التي يكفلها لهم النظام.

٤ - تتضمن الأذون تحت الدفع المعاشات التي لم يتقدم أصحابها لصرفها حتى إنتهاء السنة المالية.

٥ - يتم حساب القيمة الحالية لمعاشات الموظفين الموجودين في الخدمة من تاريخ إلتحاقهم بالعمل حتى تاريخ إعداد الميزانية. وتحدد هذه القيمة اكتوارياً وفقاً

لتقديرات وتنبؤات تأخذ في الإعتبار الأعمار المتوقعة للموظفين، ومعدل دوران الموظفين، ومستوى الرواتب، ومستوى المعاشات المتوقع منحها، ومعدل التضخم، ومعدلات العائد على الإستثمار.

٦ ـ ينشأ العجز في القيمة الحالية نتيجة التغيرات التي قد تطرأ على عناصر الحسابات الأكتوارية المشار إليها آنفاً.

التقرير المالي السنوي الشامل للوحدة الحكومية:

يشترط مجلس معايير المحاسبة الحكومية، بأن تصدر الوحدات الحكومية تقرير مالي سنوياً. ونوضح فيما يلي الخطوط العريضة المتعلقة بهذا التقرير والحد الأدنى من المعلومات التي من الواجب الإفصاح عنها.

١ ـ **مقدمة التقرير**: وجدول المحتويات، ورسالة الإدارة متضمنة الأراء الحيوية التي تبديها حول أنشطة الوحدة الحكومية.

٢ ـ **القطاع المالي**:
أ ـ تقرير مراجع الحسابات.
ب ـ التقارير المالية ذات الأغراض العامة (قوائم مالية مجمعة).

١ ـ الميزانية العمومية المجمعة ـ لكل أنواع الأموال ومجموعات الحسابات.

٢ ـ القائمة المجمعة للإيرادات والنفقات والتغيرات في أرصدة الأموال ـ لكل الأموال الحكومية.

٣ ـ القائمة المجمعة للإيرادات والنفقات والتغيرات في أرصدة الأموال ـ للمال العام ومال الأيراد المخصص.

٤ ـ القائمة المجمعة للأيرادات والمصروفات والتعيرات في الأرباح المحتجزة ـ لكل أنواع أموال الملكية.

٥ ـ القائمة المجمعة للتغيرات في المركز المالي ـ لكل أنواع أموال الملكية.

٦ ـ ملاحظات على القوائم المالية (عمليات أموال الأمانة يمكن التقرير عنها في (٢)، و (٤) و (٥) أو يمكن الإفصاح عنها بصفة مستقلة).

جـ ـ القوائم المتعلقة بالأموال ومجموعات الحسابات.

١ ـ القوائم المجمعة ـ طبقا لنوع المال ـ عندما يكون في الوحدة الحكومية أكثر من مال واحد ينتمون إلى نوع واحد.

٢ ـ القوائم المالية المتعلقة بمال معين ومجموعة حسابات معينة ـ ويتم ذلك عندما يوجد في الوحدة الحكومية مال واحد من نوع معين ويرتبط به مجموعة حسابات معينة، ويستلزم الأمر إجراء مقارنة مع بيانات السنة السابقة وموازنة السنة الحالية.

٣ ـ الجداول المساعدة:

أ ـ إعداد جداول توضح مدى الإستجابة للقواعد المالية والشروط التعاقدية.

ب ـ جداول مساعدة تفصح عن بعض المعلومات الهامة التي تستلزم مزيد من التفصيل مثل الضرائب المستحقة طرف الممولين، والإلتزامات طويلة الأجل، والإستثمارات، والمتحصلات النقدية، والمدفوعات، وأرصدة الأموال.

جـ ـ جداول مساعدة تفصح عن مزيد من التفصيل حول مصادر الأيرادات وتبويب النفقات وفقاً لأنواعها والإدارات المسئولة عنها.

٣ ـ الجداول الإحصائية: من الواضح أن قائمة التقارير والجداول المالية السابقة تتصف بالضخامة فضلاً عن تعدد وتنوع وتداخل محتوياتها. ومع ذلك قد لا تتوفر المعلومات التفصيلية المطلوبة، فعلى سبيل المثال لا تفصح القوائم المالية المجمعة عن المبالغ المجمعة على مستوى العناصر، فهذه القوائم تشتمل على عدة أعمدة، يخصص عمود لكل مال من أنواع الأموال الثمانية، بالإضافة إلى تخصيص عمودين لمجموعتي الحسابات، ويتم تجميع هذه الأعمدة في عمود تذكيري يتم مقارنته مع السنة السابقة. ويمكننا القول أن القوائم المالية الأساسية التي يتم تضمينها في التقارير المالية السنوية هي أكثر تعقيداً من القوائم المالية المجمعة التي يتم أعدادها بمعرفة الشركة القابضة.

تقويم المبادىء المحاسبية المتعلقة بالوحدات الحكومية:

appraisal of accounting principles for Governmental units:

إذا رجعنا إلى المعايير التي أرساها مجلس معايير المحاسبة الحكومية سنجد أن هذه المعايير تضمن إتجاهاً ملحوظاً نحو تطوير المحاسبة الحكومية. وبـالرغم من ذلك فما زال هناك إحساس بعدم الرضاء بسبب التركيز على المحاسبة على أساس الأموال وضخامة القوائم المالية التي يتم تضمينها في التقرير السنوي.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً : الأسئلة :

(١) لماذا يشتمل مال المرافق العامة لوحدة حكومية على عدد من الأصول المقيدة في ميزانيته العمومية؟ إشرح.

(٢) كيف يظهر حساب مساهمات من الحكومة في القوائم المالية لمال الخدمة الداخلية لوحدة حكومية؟ إشرح.

(٣) إشرح طبيعة إيرادات المساهمات التي تظهر في قائمة الأيرادات والمصروفات والتغيرات في رصيد المال لمال أمانة المعاشات لوحدة حكومية.

(٤) ما الظروف والحالات التي في ظلها تسجل سندات الإلتزام العام لوحدة حكومية في مال المرافق العامة لهذه الوحدة؟ إشرح.

(٥) تتشابه المحاسبة عن عمليات مال المرافق العامة لوحدة حكومية في كثير من الوجوه مع المحاسبة عن عمليات منشأة أعمال، إلا أن هناك عدداً من الفروق بين نزعي المحاسبة. حدد **ثلاثة من هذه الفروق على الأقل**.

(٦) تعتبر الوحدة الحكومية قيماً عند المحاسبة عن أموال الأمانة غير القابلة للأنفاق، وهذا يتطلب إنشاء مالي أمانة مستقلين. لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة؟

(٧) هل يعتبر إعداد ميزانية عمومية موحدة ملائما لكافة أنواع الأموال ومجموعتي الحسابات الخاصة بوحدة حكومية؟ إشرح.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

أرسل مال المرافق العامة لمدينة الجوف إلى المال العام فواتير عن خدمات منافع (كهرباء ومياه..) مقدارها ٤٠٠ ١٦ ريال وذلك في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الفواتير السابقة في المال العام ومال المرافق العامة للمدينة.

التمرين الثـانـي:

منح السيد جميل محمود أحد مواطني مدينة الخرج، مجلس مدينة الخرج أسهماً عادية قيمتها ٠٠٠ ٦٢٠ ريال، بعقد أمانة، وذلك في غرة رجب ١٤٠٦ هـ. وتقضي شروط عقد الأمانة بعدم المساس بالمبلغ الأصلي، على أن يقتصر أستخدام إيراد توزيعات أرباح الأسهم العادية في تمويل مكافآت طلاب الجامعة. وقد بلغ إيراد توزيعات أرباح الأسهم العادية المتسلمة في ١٤ من ذى الحجة ١٤٠٦ هـ مبلغ ٠٠٠ ٤٢ ريال.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في الأموال المناسبة، مع تحديد نوع الأموال، وتجاهل قيود إثبات إستحقاق التوزيعات وإغفال الشرح.

التمرين الثالـث:

دفع مجلس مدينة عرعر في غرة رجب ١٤٠٤ هـ، مبلغ ٠٠٠ ٨٦٠ ريال من المال العام للحصول على مرأب مركزي (جراج) لخدمة مركباته، خصص منه مبلغ

٥٠٠ ٤٦٧ ريال للمباني التي قدر العمر الإقتصادي لها بخمس وعشرين سنة، ومبلغ ٦٠٠ ٢٣٢ ريال للأراضي، ومبلغ ٩٠٠ ١٠٩ ريال للآلات التي تملك عمراً أقتصادياً قدره ١٥ سنة وقد تسلم المرأب مبلغ ٠٠٠ ٥٠ ريال مساهمات نقدية من المال العام في التاريخ نفسه.

المطلــوب:

إجراء قيد أو قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة في المال المناسب الذي أنشيء للمرأب المركزي، مع تحديد نوع المال.

ثالثـاً: الحـالات.

الحالة الأولى:

طلب منك فحص القوائم المالية لأموال ومجموعتي الحسابات لمدينة الأمل عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ. وقد علمت في أثناء فترة الفحص أن المدينة أصدرت في غرة رجب ١٤٠٦ هـ. سندات التزام عام (تسدد على أقساط) قيمتها الأسمية ١٠٠٠ ريال لمدة عشرين عاماً بمعدل ١٦٪، وذلك لتمويل التسهيلات الإضافية لتوليد الطاقة والخاصة بمحطة كهرباء المدينة. وسيتم سداد أقساط وفوائد السندات بمعرفة مال المرافق العامة لمؤسسة الكهرباء. إلا أنه سيتم سداد الأقساط الخمسة الأولى وفوائد القرض - من غرة رجب ١٤٠٧ هـ وحتى غرة رجب ١٤١١ هـ - عن طريق فرض ضرائب خاصة يحاسب عنها في مال الأيرادات المخصصة للمساهمة في سداد ٨٠٪ من الفوائد والمبلغ الأصلي لسندات الإلتزام العام عن تلك الفترة. ويتوقع في نهاية السنوات الخمس الأولى أن يتوفر تدفق نقدي من إيرادات التسهيلات الجديدة لمال المرافق العامة للمؤسسة يكون كاف لسداد جميع أقساط وفوائد قروض الإلتزام العام عن الفترة المتبقاة من غرة رجب ١٤١٢ هـ وحتى غرة رجب ١٤٢٦ هـ.

وقد أكتشفت أن السجلات المحاسبية لمال المرافق العامة لمؤسسة كهرباء المدينة تشتمل على أرصدة حسابات الأستاذ التالية والخاصة بسندات الإلتزام العام في ٣٠ من جمادي الأخرة ١٤٠٧ هـ:

١ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال دائن	سندات التزام عام يستحق على أقساط (يستحق منها ٥٠ ٠٠٠ ريال في غرة رجب ١٤٠٧ هـ)
١٦٠ ٠٠٠	ريال دائن	فوائد مستحقة (تدفع فوائد قرض السندات في غرة رجب من كل سنة).
١٦٠ ٠٠٠	مدين	مصروف الفوائد

وقد تم أعداد قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الاخرة ١٤٠٧ هـ، لمال المرافق العامة لمؤسسة الكهرباء بمعرفة محاسب الوحدة، وتبين منها أن هناك خسائر مقدارها ٤٠ ٠٠٠ ريال. وقد علمت أيضاً أن مال الإيراد المخصص للمدينة قد دفع في غرة رجب ١٤٠٧ هـ مبلغ ١٦٨ ٠٠٠ ريال (٢١٠ ٠٠٠ × ٨ر=١٦٨ ٠٠٠ ريال)، ودفع مال المرافق العامة لمؤسسة كهرباء المدينة الباقي وقدره ٤٢ ٠٠٠ ريال (٢١٠ ٠٠٠ × ٢ر٠=٤٢ ٠٠٠ ريال) إلى الوكيل المالي لسداد قسط وفوائد قرض سندات الإلتزام العام. ويمثل مبلغ ٢١٠ ٠٠٠ ريال، قيمة القسط ومقداره ٥٠ ٠٠٠ ريال والفوائد ومقدارها ١٦٠ ٠٠٠ ريال وهو المبلغ المستحق عن السندات في غرة رجب ١٤٠٧ هـ. وتم إعداد قيد يومية في مال المرافق العامة بمقدار القسط والفوائد، كما تم تسجيل مبلغ ١٦٨ ٠٠٠ ريال في الجانب الدائن من حساب مساهمات من الحكومة.

المطلوب:

هل توافق على المعالجة المحاسبية وإعداد التقارير لمال المرافق العامة لمؤسسة كهرباء مدينة الأمل، والخاصة بسندات الإلتزام العام التي تسدد على أقساط؟ ناقش.

الحالة الثانية:

منح كل من ماجد وفهد القحطاني قصرهما الأثري كأمانة لمجلس مدينة النور ليخدم في إجتذاب السياح. وسيتم إرشاد السائحين في مقابل رسوم رمزية، داخل القصر لمشاهدة ألوان دهان القصر، والتماثيل المنحوتة، والتحف الأثرية، واللوحات الفنية الأخرى إضافة إلى الأسلوب الفريد في بناء القصر. وتقضي

شروط تنفيذ عقد الأمانة على أن تفرض رسوم على السائحين لزيارة القصر (الذي قدر ثمنه في تاريخ المنح بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ ريال) تكفي لتغطية نفقات تشغيله الخاصة بالسياح، وتكاليف الصيانة والإصلاح. وتمنح أي زيادة في إيرادات الرسوم عن النفقات والتكاليف السابقة إلى جامعة المدينة لتخصص لمكافأة الطلاب المتفوقين في مجالي العمارة والفنون الجميلة.

المطلــوب:

مناقشة الإجراءات المحاسبية للمال، وما يرتبط به من أحداث مثل الإستهلاك، والتي يجب أن تؤخذ في الإعتبار بخصوص المنحة المذكورة.

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

أسندت مسئولية تحصيل كافة الضرائب العقارية، في ضوء التشريع الجديد لولاية الزهور، لمجلس مدينة الورود والتي تفرض داخل حدود المدينة، وذلك من غرة رجب ١٤٠٥ هـ. وتم وضع معدل الضرائب العقارية على أساس كل ١٠٠ ريال صافية من قيمة العقار، ووزع المعدل على ثلاث وحدات حكومية داخل المدينة على النحو التالي وذلك عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ:

٦ ريال	المال العام للوحدة الحكومية الأولى (مجلس مدينة الورود)
٣ ريال	المال العام للوحدة الحكومية الثانية.
١ ريال	المال العام للوحدة الحكومية الثالثة.
١٠ ريال	

وتستحق الضرائب العقارية على أقساط ربع سنوية، ويتم توزيع الضرائب بعد تحصيلها على الوحدات الحكومية المذكورة وفقاً للمعدلات الموضوعة. وبغرض إدارة عملية تحصيل وتوزيع هذه الضرائب فقد أنشأ مجلس المدينة مالاً أسماه مال وكالة الضرائب.

معلومات إضافية:

١ ـ بغرض تعويض مجلس المدينة عن المصروفات الإدارية المقدرة لتشغيل مال وكالة الضرائب، سيقوم مال وكالة الضرائب بخصم ٢٪ من الضرائب المحصلة كل ربع سنة والخاصة بكل من الوحدة الحكومية الثانية والثالثة. وسيتم تحويل إجمالي المبالغ المخصومة إلى المال العام للمدينة.

٢ ـ كانت ضرائب العام الجاري الواجب تحصيلها بمعرفة مال وكالة الضرائب على النحو التالي:

المبلغ المتوقع تحصيله	إجمالي الربط الضريبي	
٣٥٠٠٠٠٠ ريال	٣٦٠٠٠٠٠	الوحدة الحكومية الأولى (مجلس المدينة)
١٧٤٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	الوحدة الحكومية الثانية
٥٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	الوحدة الحكومية الثالثة
٥٨٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠ ريال	الإجمالي

٣ ـ بلغ إجمالي الضرائب المحصلة في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ بمعرفة مال وكالة الضرائب ١٤٤٠٠٠٠، وذلك عن الربع الأول من السنة، وتم توزيعها على الوحدات الحكومية الثلاث في غرة شوال ١٤٠٥ هـ.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية (مع إغفال الشرح) اللازمة لتسجيل العمليات السابقة عن الفترة من غرة رجب ١٤٠٥ هـ حتى غرة شوال ١٤٠٥ هـ في الأموال التالية:

مال وكالة الضرائب للمدينة.
المال العام للوحدة الحكومية الأولى (مجلس المدينة).
المال العام للوحدة الحكومية الثانية.
المال العام للوحدة الحكومية الثالثة.

يجب إعداد ورقة عمل بالشكل التالي:

اسم الحساب	مال وكالة الضرائب للمدينة	المال العام للوحدة الحكومية الأولى	المال العام للوحدة الحكومية الثانية	المال العام للوحدة الحكومية الثالثة
	مدين (دائن)	مدين (دائن)		مدين (دائن)

المشكلة الثانية:

فيما يلي العمليات التي حدثت خلال العام المالي الأول لمدينة الزهرة والذي بدأ في غرة رجب ١٤٠١ هـ وانتهى في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ:

١ ـ وضع مجلس المدينة موازنة العمليات العامة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ. وكانت الإيرادات المقدرة ٤٠٠٠٠٠ ريال، والنفقات المصرح بها قانوناً ٣٩٤٠٠٠ ريال، ولا توجد موارد أو إستخدامات مالية أخرى.

٢ ـ بلغت الضرائب العقارية التي تم ربطها على المواطنين ٣٩٠٠٠٠ ريال، وقدر أن ٢٪ من هذا المبلغ مشكوك في إمكانية تحصيله، وستكون هذه الضرائب متاحة في تاريخ الجباية المحدد لتمويل النفقات الجارية.

٣ ـ منح أحد مواطني المدينة مجلسها أوراقاً مالية قصيرة الأجل خلال السنة تبلغ قيمتها ٥٠٠٠٠ ريال كأمانة. وتقضي شروط عقد الأمانة بعدم الإنفاق من المبلغ الأصلي لها، وأن تستخدم الإيرادات الناتجة عن هذه الأوراق في تمويل مكافآت طلبة الجامعة المحتاجين في المدينة. وقد بلغت الأيرادات المكتسبة والمحصلة عن هذه الأوراق حتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ ٥٥٠٠ ريال.

٤ ـ حول المال العام مبلغ ٥٥٠٠٠ ريال لإنشاء مال الخدمة الداخلية لتوفير المال

اللازم للإستثمار الدائم في مخزون المهمات.

٥ - قرر مجلس المدينة إنشاء أجهزة إضاءة بالحديقة العامة بالمدينة، وقد تم التصريح بمشروع التحسينات الخاصة بإنشاء أجهزة الإضاءة بتكلفة مقدارها ٠٠٠ ٧٥ ريال. وفرضت رسوم تحسينات مقدارها ٠٠٠ ٧٢ ريال، بالإضافة إلى مساهمة المدينة بمبلغ ٣٠٠٠ ريال من المال العام. وقد تم تحصيل رسوم التحسينات ومساهمة المال العام خلال السنة.

٦ - تم التصديق على عقد إنشاء أجهزة الإضاءة مقابل مبلغ ٠٠٠ ٧٥ ريال، وقد تم إنجاز العقد في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ، إلا أنه لم يعتمد بعد. وقد دفعت قيمة العقد بالكامل فيما عدا ٥٪ من هذه القيمة احتجزت حتى اعتماد العقد ومطابقة المواصفات والشروط. وتمسك الوحدة حسابات للإرتباطات.

٧ - اشترى مال الخدمة الداخلية خلال السنة مهمات مختلفة بتكلفة مقدارها ٠٠٠ ٤١٩ ريال.

٨ - كانت المتحصلات النقدية المسجلة بمعرفة المال العام خلال السنة على النحو التالي:

٠٠٠ ٣٨٦ ريال	ضرائب عقارية
٠٠٠ ٧ ريال	رسوم التراخيص والتصاريح

٩ - قرر مجلس المدينة بناء صالة إجتماعات بتكلفة مقدرة ٠٠٠ ٥٠٠ ريال لتحل محل الأماكن المستأجرة، ولم تسجل المدينة التصريح بالمشروع كما قرر أصدار سندات إلتزام عام بمعدل فائدة ١٢٪. وقد أصدرت السندات بالفعل في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ بقيمتها الأسمية ومقدارها ٠٠٠ ٥٠٠ ريال، وتستحق في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٢٢ هـ. ولم توقع أية عقود عن هذا المشروع كما لم تحدث أي نفقات.

١٠ - تم شراء سيارة إطفاء حريق بمبلغ ٠٠٠ ١٥ ريال، وتم التصديق على إذن الدفع ودفع المبلغ بواسطة المال العام. وكان هناك أرتباطاً مسبق يخص هذه النفقات قيمته ٠٠٠ ١٥ ريال.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في المال المناسب أو مجموعة حساب، مع إغفال الشرح، وعدم إجراء قيود الإقفال، يجب أعداد ورقة عمل وفقاً للشكل التالي:

رقم العملية	المال أو مجموعة الحساب	أسماء الحسابات	مدين	دائن

يجب أن يتطابق رقم قيد اليومية مع رقم العمليات الموضحة فيما سبق.
استخدم أسماء الأموال والحسابات التالية (وضح الرمز الدال على نوع المال في ورقة العمل):

مال المشروعات الرأسمالية (م ش ر)
النقدية
موارد مالية أخرى
مال أمانة رأس مال الوقف (م أ و)
النقدية
الاستثمارات
تحويلات العمليات الخارجية.
المستحق لمال أمانة إيرادات الوقف
إيرادات
مال أمانة إيرادات الوقف (م ر و)
النقدية
موارد مالية أخرى
المستحق من مال أمانة رأس مال الوقف

مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة (ج ص ع)
التحسينات بخلاف المباني
الاستثمار في الأصول الثابتة العامة
الآلات والمعدات
المال العام (م ع)
مخصص ضرائب جارية مشكوك في تحصيلها
الاعتمادات
رصيد مال الموازنة
النقدية
الإرتباطات

الإيرادات المقدرة
النفقات
رصيد المال المخصص للإرتباطات
استخدامات مالية أخرى
المستحق لمال رسوم التحسينات المخصصة.
الإيرادات
ممولوا ضرائب جارية
أذون دفع مستحقة
مجموعة حسابات الإلتزامات طويلة الأجل العامة (ج ت ع)
المبالغ الواجب توفيرها
السندات
مال الخدمة الداخلية (م خ د)
النقدية
مساهمات من الحكومة
مخزون مهمات
مال رسوم التحسينات المخصصة (م س خ)
النقدية

الإرتباطات
النفقات
رصيد المال المخصص للإرتباطات
موارد مالية أخرى
المستحق من المال العام
الإيرادات
ممولوا رسوم تحسينات جارية
أذون الدفع المستحقة

المشكلة الثالثة:

تجري مدينة الزهرة عمليات مرأبها (جراج مركبات) في مال الخدمة الداخلية المخصص لتجهيز وصيانة وإصلاح كافة مركباتها التي تمتلكها وتديرها. وقد تم إنشاء مال الخدمة الداخلية بمساهمات مقدارها ٢٠٠ ٠٠٠ ريال من المال العام في غرة رجب ١٤٠١ هـ، وهو التاريخ الذي تم فيه شراء مباني المرأب المركزي للمدينة. وقد ظهر ميزان المراجعة بعد الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ على النحو التالي:

مال الخدمة الداخلية لمدينة الزهرة
ميزان المراجعة بعد الإقفال
٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
١٥٠ ٠٠٠ ريال		النقدية
٢٠ ٠٠٠		المستحق من المال العام
٨٠ ٠٠٠		مخزون مواد ومهمات
٦٠ ٠٠٠		أراضي
٢٠٠ ٠٠٠		مباني
	١٠ ٠٠٠ ريال	مجمع استهلاك المباني
٥٦ ٠٠٠		آلات ومعدات

مجمع استهلاك الآلات والمعدات	١٢ ٠٠٠	
أذون دفع مستحقة	٣٨ ٠٠٠	
مساهمات من الحكومة	٢٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة غير المخصصة	٣٠٦ ٠٠٠	
الإجمالي	٥٦٦ ٠٠٠	٥٦٦ ٠٠٠ ريال

وفيما يلي المعلومات التي تخص العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ:

١ ـ بلغت تكلفة المواد والمهمات المشتراة على الحساب ٧٤ ٠٠٠ ريال.

٢ ـ كان رصيد سجلات المخزون المستمر للمواد والمهمات في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ ٥٨ ٠٠٠ ريال، وقد كان مطابقاً لنتيجة الجرد الفعلي في ذلك التاريخ.

٣ ـ بلغ إجمالي الرواتب والأجور المدفوعة للعمال والموظفين بما في ذلك المزايا الأخرى للعمال والموظفين ٢٣٠ ٠٠٠ ريال.

٤ ـ بلغت قيمة الفواتير المتسلمة من مال المرافق العامة والخاصة بمصروفات المنافع العامة ٣٠ ٠٠٠ ريال، وقد تم دفعها.

٥ ـ تم تسجيل استهلاك المباني بمبلغ ٥٠٠٠ ريال، واستهلاك الآلات والمعدات بمبلغ ٨٠٠٠ ريال.

٦ ـ كانت فواتير الخدمات المقدمة للأموال الأخرى على النحو التالي:

٢٦٢ ٠٠٠ ريال المال العام.
٨٤ ٠٠٠ ريال مال المرافق العامة.
٣٢ ٠٠٠ ريال مال الإيرادات المخصصة.

٧ ـ كانت الأرصدة المستحقة للأموال الأخرى والتي لم تسدد حتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ على النحو التالي:

٦ ٠٠٠ ريال المال العام.
١٦ ٠٠٠ ريال مال الإيرادات المخصصة.

٨ ـ كانت أذون الدفع المستحقة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ ١٤ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل كافة العمليات السابقة في السجلات المحاسبية لمال الخدمة الداخلية، وذلك عن الفترة من غرة رجب ١٤٠٣ هـ وحتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ، مع إغفال شرح القيود. استخدم أسماء الحسابات التالية، بالإضافة إلى تلك التي وردت في ميزان المراجعة بعد الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ:

مصروفات العمليات.
المستحق لمال المرافق العامة.
المستحق من مال المرافق العامة.
المستحق من مال الإيرادات المخصصة.
الإيرادات.

المشكلة الرابعة:

اتضح من فحصك للقوائم المالية لمدينة القمر عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ، أن خبرة محاسب المدينة في المحاسبة الحكومية غير كافية، وأنه سجل جميع العمليات في المال العام. وفيما يلي ميزان مراجعة المال العام للمدينة الذي أعده المحاسب:

المال العام لمدينة القمر

ميزان المراجعة

٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
١٢٩٠٠ ريال		النقدية
١ ٢٠٠		حسابات المدينين
٨ ٠٠٠		ممولوا ضرائب جارية
	١٥ ٠٠٠ ريال	أذون الدفع المستحقة
	٣٥٠ ٠٠٠	الاعتمادات
٣٣٢ ٠٠٠		النفقات
٢٩٠٠٠٠		الإيرادات المقدرة
	٣٢٠ ٠٠٠	الإيرادات
١٦ ١٠٠		ممتلكات المدينة
٤٨ ٠٠٠		السندات
	٢٣ ٢٠٠	رصيد المال غير المخصص
٧٠٨ ٢٠٠ ريال	٧٠٨ ٢٠٠ ريال	الإجمالي

وقد أفصحت مراجعتك عن الآتي:

١ - يمثل رصيد حسابات المدينين المستحق من مؤسسة المياه عن بيع معدات قديمة نيابة عن المال العام. وتمسك حسابات مؤسسة المياه التي تدار بمعرفة المدينة في مال المرافق العامة.

٢ - بلغ إجمالي الضرائب التي تم ربطها عن العام ٢٧٠ ٠٠٠ ريال، وتشير الخبرة السابقة في تحصيل الضرائب إلى أنه يجب عمل مخصص للضرائب المشكوك في تحصيلها بنسبة ٣٪ من إجمالي الضريبة.

٣ - سددت المدينة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ القسط الأول من سندات الالتزام العام وقدره ٣٠ ٠٠٠ ريال، والتي سبق إصدارها في غرة رجب ١٤٠٥ هـ بقيمة إسمية مقدارها ١٥٠ ٠٠٠ ريال ومعدل فائدة ١٢٪. وقد تم إثبات الفوائد المدفوعة عن هذه السندات خلال السنة في حساب قرض

السندات ولا يوجد مال خدمة دين خاص بهذه السندات.

٤ - صرح مجلس المدينة لمستودع المهمات، بغرض خدمة إدارات المجلس المختلفة بمخزون لا تزيد قيمته عن ١٠٠٠٠ ريال، وذلك في غرة رجب ١٤٠٥ هـ. وبلغت تكلفة المهمات المشتراة خلال السنة ١٢٣٠٠ ريال، وجعلت النفقات مدينة بها. وقد تبين من الجرد الفعلي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ أن إجمالي تكلفة المهمات المستخدمة ٨٤٠٠ ريال. ولم يصرح مجلس المدينة بمال خدمة داخلية.

٥ تشتمل نفقات سنة ١٤٠٦ هـ على مبلغ ٢٦٠٠ ريال خاص بأوامر شراء أصدرت في العام السابق. وكانت أوامر الشراء القائمة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ ولم تثبت في السجلات المحاسبية قيمتها ٤١٠٠ ريال.

٦ - هناك مبلغ قدره ٨٢٠٠ ريال مستحق من الولاية خلال العام المالي ١٤٠٦ هـ يتعلق بنصيب المدينة، في ضرائب البنزين المحصلة بمعرفة الولاية. ولم يتم إثباتها بالسجلات المحاسبية لتأخر الولاية في إرسال أشعار السداد.

٧ - تم خلال العام استبعاد معدات من الخدمة، كانت مشتراة بمعرفة المال العام بتكلفة مقدارها ٧٥٠٠ ريال، وبيعها بمبلغ ٩٠٠ ريال. واشتريت معدات جديدة تكلفتها ١٧٠٠٠ ريال. وقد سجلت هذه العمليات في حساب ممتلكات المدينة، ولم تسجل المدينة الاستهلاك في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.

المطلــوب:

أ - إجراء قيود التسوية والإقفال للمال العام لمدينة القمر في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ.

ب - إعداد ميزان مراجعة بعد الإقفال للمال العام لمدينة القمر عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ.

جـ - إجراء قيود التسوية لأي أموال أخرى أو مجموعتي الحسابات (مع العلم بأن محاسب المدينة قد سجل كافة العمليات السابقة في المال العام، ولم يعد أية قيود يومية للأموال الأخرى أو مجموعتي الحسابات).

الفصل الرابع عشر
الكليات والجامعات والمستشفيات وتنظيمات الرفاهة التي لا تستهدف تحقيق الربح
Nonprofit colleges and universities, hospitals, and health and welfare organizations

يعتبر التنظيم الذي لا يستهدف الربح Nonprofit organzation بمثابة وحدة قانونية ومحاسبية تسعى لتحقيق منفعة للمجتمع ككل، وليس لمالك فرد أو لمجموعة من الشركاء أو المساهمين. ولذلك نجد أن مفهوم صافي الدخل ليس له مغزى أو أهمية في التنظيمات التي لا تستهدف الربح. وبدلا من ذلك، تسعى التنظيمات التي لا تستهدف الربح للحصول على الأيرادات التي تكفي لتغطية مصروفاتها فقط مثلها في ذلك مثل مال الخدمة الداخلية الذي عرضناه في الفصل الثالث عشر.

وتشكل التنظيمات التي لا تستهدف الربح قطاعاً هاماً في المجتمعات المعاصرة سواء أكانت متقدمة أم نامية، وهي قد تأخذ شكل كليات وجامعات، أو تنظيمات تطوعية للرفاهة والرعاية الصحية، أو مؤسسات خيرية، أو جمعيات مهنية.

وحتى وقت قريب لم تكن هناك معايير وممارسات محاسبية يمكن إعتبارها مبادىء محاسبية متعارف عليها بحيث يمكن تطبيقها في التنظيمات التي لا تستهدف الربح. ونعرض في الجزء التالي رأي المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA حول هذه القضية:

«ربما تعكس القوائم المالية التي تصدر عن تنظيم لا يستهدف الربح ممارسات محاسبية تختلف إلى حد ما عن تلك المستخدمة في التنظيمات التي تسعى للربح. وفي بعض الحالات يصعب القول بإمكانية تطبيق المبادىء المحاسبية

المتعارف عليها على التنظيمات التي لا تسعى للربح. وفي بعض المجالات، حيث يشعر المراجع الخارجي بأن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها محددة بوضوح فقد يذكر في رأيه بأن القوائم المالية تم اعدادها وفقاً للمبادىء المحاسبية السائدة في التنظيمات التي لا تستهدف الربح والتي تعمل في مجال معين، وفي مثل هذه المجالات التي يعتقد فيها المراجع بأن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها غير محددة بطريقة واضحة فقد تطبق الشروط المتعلقة بالتقارير الخاصة والتي عرضناها في ظل الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المعدل ».

وفي الفترة من سنة ١٩٧٢ م حتى سنة ١٩٧٤ م أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ثلاث إرشادات مراجعة في ثلاثة مجالات مختلفة، الأول بعنوان ـ مرشد مراجعة المستشفىHospital Audit Guideوالثاني بعنوان ـ المراجعة في الكليات والجامعاتAudits Of Colleges and Universitiesأما الثالث، فهو بعنوان المراجعة في التنظيمات التطوعية للصحة والرفاهةAudits of voluntary Health and welfare organizationsويتضمن كل مرشد للمراجعة إرشادات واضحة ومحددة، ونورد في الجزء التالي فقرة من هذه الإرشادات كما جاءت في مرشد مراجعة المستشفيات».

«لقد نشر هذا الدليل لإرشاد أعضاء المجمع عند فحص القوائم المالية للمستشفيات وأصدار التقرير اللازم عنها وهي تمثل الرأي المقبول من قبل اللجنة المسئولة عن مؤسسات الرعاية الصحية، وهي تعكس أفضل الأفكار المهنية فيما يتعلق بالممارسات المثلى في هذا المجال. ويجب أن يدرك الأعضاء أنهم قد يطالبون بالإفصاح عن المبررات في حالة عدم الإلتزام بتوصيات اللجنة».

والجدير بالذكر أن المفاهيم المحاسبية التي يتضمنها مرشد المراجعة لها نفس الدعم والتأييد الرسمي الذي تتمتع به المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ولأن إرشادات المراجعة المشار إليها آنفاً لم تغطي سوى مجالات ثلاثة فقط، فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة ١٩٧٨ م «تقرير حالة» برقم (١٠) *Statement of position 78 - 10*بعنوان «المبادىء المحاسبية وإعداد التقارير في مجال الممارسة العملية لتنظيمات أخرى لا تستهدف الربح» ويطبق هذا التقرير على ثمانية عشر نوعاً من هذه التنظيمات مثل جمعيات المدافن، وجمعيات الرفق بالحيوان

وغيرها من الجمعيات المتخصصة في أنشطة معينة.

وبناء على ما سبق يكون هناك أربعة مصادر مؤيدة رسمياً تنطوي على المفاهيم والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها في التنظيمات التي لا تستهدف الربح. وقد أدى تعدد هذه المصادر إلى نوع من عدم الأتساق بين المعايير المحاسبية التي تطبق في هذا النوع من التنظيمات. ومن المتوقع أن يتولى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB القضاء على التناقضات الموجودة في هذا الصدد ضمن المهام المكلف بها المجلس بصدد دراسته للمفاهيم المحاسبية في التنظيمات التي لا تستهدف الربح.

خصائص التنظيمات التي لا تستهدف الربح:

Characteristics of nonprofit organization

يمكننا القول بأن التنظيمات التي لا تستهدف الربح تعتبر إلى حد بعيد تنظيمات مختلطة لأنها تجمع بين خصائص الوحدات الحكومية من ناحية وخصائص تنظيمات قطاع الأعمال من ناحية أخرى. ومن أهم خصائص التنظيمات التي لا تستهدف الربح والتي تتشابه مع خصائص الوحدات الحكومية ما يلي:

١ ـ خدمة المجتمع Service to society: فالتنظيمات التي لا تستهدف الربح تقدم خدمات إلى المجتمع ككل، وقد يتراوح أعضاء هذا المجتمع ما بين عدد محدود من الأفراد بمنطقة معينة إلى معظم سكان المدينة أو الولاية أو الدولة وكما هو الحال في الوحدات الحكومية تسعى التنظيمات التي لا تستهدف الربح إلى تحقيق المنفعة لعدد كبير من المواطنين.

٢ ـ عدم وجود حافز الربح No profit motivation: لا تعمل هذه التنظيمات بدافع الربح، ولذلك فهي عادة لا تخضع لضريبة الدخل مثلها في ذلك مثل الوحدات الحكومية. ويستثنى من ذلك المرافق العامة التي تدفع أحيانا مساهمة إلى المال العام بدلا من ضريبة الملكية كما أشرنا بذلك في الفصل السابق.

٣ ـ التمويل بواسطة أفراد المجتمع Financing by the citizenry: كما هو الحال في الوحدات الحكومية، تعتمد معظم التنظيمات التي لا تستهدف الربح على أفراد المجتمع بصفة عامة في تمويل الجزء الأكبر من عملياتها، لأن الأيراد الذي تحققه مقابل ما تقدمه من خدمات لا يستهدف تغطية تكاليف تلك العمليات.

ويستثنى من ذلك بعض التنظيمات المهنية والمؤسسات الخيرية التي يتم إنشاؤها بواسطة بعض العائلات أو الأفراد الأثرياء. وفي الوقت الذي تكون فيه مساهمات أفراد المجتمع في تمويل الوحدات الحكومية هي في معظمها مساهمات أجباريةInvoluntaryمثل الضرائب، نجد أن مساهماتهم في التنظيمات التي لا تستهدف الربح هي مساهمات تطوعيةVoluntary.

٤ ـ **المسئولية عن الموارد: Stewardship for resources**: لأن الجزء الأكبر من موارد التنظيمات التي لا تستهدف الربح تأخذ شكل منح وهبات، فيجب أن تتم المحاسبة عن هذه الموارد بما يحقق الرقابة المالية عن هذه الموارد كما هو الحال في ألوحدات الحكومية. ولتحقيق هذا الهدف يتطلب الأمر إستخدام نظام محاسبة الأموالFund Accountingفي معظم التنظيمات التي لا تستهدف الربح.

٥ ـ **أهمية الموازنات: Importance of budgets** : إذا أمعنا النظر في الخصائص الأربع السابقة نجد أنها تبرر أهمية استخدام الموازنات في التنظيمات التي لا تستهدف الربح كما هو الحال في الوحدات الحكومية. ويمكن في هذا الصدد أستخدام الموازنة التقليدية، أو موازنة البرامج، أو موازنة الأداء أو نظام التخطيط والبرمجة والموازنة. وقد سبق أن عرضنا لمفاهيم هذه الموازنات في الفصل الحادي عشر.

ومن أهم خصائص التنظيمات التي لا تستهدف الربح والتى تتشابه مع خصائص تنظيمات قطاع الأعمال ما يلي:

١ ـ **الأدارة عن طريق مجلس الإدارةGovernance by board of directors**: كما هو الحال في تنظيمات قطاع الأعمال، يتم إدارة التنظيمات التي لا تستهدف الربح عن طريق مجلس إدارة يتم أختياره بالأنتخاب أو التعيين. وعلى العكس في المجال الحكومي تشترك السلطتين التشريعية والتنفيذية في مسئولية إدارة الوحدات الحكومية.

٢ ـ **قياس التكاليف المستنفدة: Measurement of cost expirations**: يترتب على إدارة التنظيمات التي لا تستهدف الربح بواسطة مجلس إدارة عدم خضوعها للمساءلة من قبل السلطة التشريعية بعكس الحال في الوحدات

الحكومية. ومن نتائج هذه الخاصية أن التقارير المالية الصادرة عن التنظيمات التي لا تهدف الربح يتم إعدادها على أساس المصروفاتExpenses(التكاليف المستنفدة) بدلاف من النفقاتExpenditures. وطبقاً لذلك يتم تخصيص المصروفات (متضمنة أستهلاك العقارات والمعدات) والأيرادات على الفترة المحاسبية الملائمة كما هو الحال في تنظيمات قطاع الأعمال.

٣ ـ **أستخدام أساس الإستحقاق المحاسبي: Use of accrual basis of accounting**: تستخدم التنظيمات التي لا تستهدف الربح أساس الأستحقاق المحاسبي بالطريقة نفسها التي تستخدمها تنظيمات قطاع الأعمال. أما أساس الأستحقاق المعدل الذي يستخدم بواسطة بعض الأموال في المجال الحكومي فلا يلائم التنظيمات التي لا تستهدف الربح.

المحاسبة في التنظيمات التي لا تستهدف الربح:

Accounting for Nonprofit organizations

يعتبر المالFund هو الوحدة المحاسبية في معظم التنظيمات التي لا تستهذف الربح وفقاً لتعريف المال الذي عرضناه في الفصل الحادي عشر. ويعتبر الفصل بين الأموال من القضايا الجوهرية للتمييز بين الأصول التي تستخدم بناء على قرارات مجلس إدارة التنظيم، والأصول التي تستخدم بناء على الشروط التي يفرضها مقدمي المنح والهبات. وعادة ما تشتمل التنظيمات التي لا تستهدف الربح على أنواع الأموال التالية:

أ ـ المال غير المقيدUnrestricted Fund ويطلق عليه أحياناً المال الجاري غير المقيد.

ب ـ المال المقيد Restricted fund. ويطلق عليه أحياناً المال الجاري المقيد.

جـ ـ مال الأوقاف Endowment fund.

د ـ مال الوكالة Agency Fund.

هـ ـ أموال الدخل السنوي المحدد والدخل السنوي المحقق Annuity and life income funds.

و ـ مال الأقرض Loan fund .

ز ـ مال العقارات والمعدات Plant fund .

الأيراد والدعم والإضافات الرأسمالية:

Revenue, support and capital additions

تحصل التنظيمات التي لا تستهدف الربح على الأيرادات من بيع السلع وآداء الخدمات، ومن مصادر أخرى مثل الرسوم التي تحصل من أعضاء التنظيم وإيرادات الأستثمارات مثل توزيعات الأسهم أو فوائد السندات. ومثل هذه الإيرادات لا تكفي لتغطية المصروفات، ولذلك تسعى هذه التنظيمات دائماً لطلب الدعم والإضافات الرأسمالية من أفراد المجتمع. ويتكون الدعمSupport من مساهمات الأفراد والتنظيمات الإجتماعية الأخرى والوحدات الحكومية، ويستخدم بصفة أساسية في تمويل العمليات الجارية. أما الإضافات الرأسمالية Capital additionsفقد تم تعريفها بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين كما يلي:

«تشتمل الإضافات الرأسمالية على الهبات والمنح والوصايا غير القابلة للانفاق والتي يقيد المانح أستخدامها في أوقاف معينة أو في عقارات ومعدات أو أموال للأقراض. وقد تكون القيود المفروضة على هذه الأموال قيود دائمة أو تمتد لفترة معينة.

المال غير المقيد: **Unrestricted fund**

يمكننا القول أن المال غير المقيد في التنظيمات التي لا تستهدف الربح يتشابه بدرجة كبيرة مع المال العام المستخدم في الوحدات الحكومية. ويشتمل المال غير المقيد على الأصول المتاحة للتنظيم الذي لا يستهدف الربح لإستخدامها بناء على تصريح من مجلس الإدارة دون تقييد أستخدامها في أغراض معينة.

تخصيص جزء من رصيد المال غير المقيد لإنجاز غرض معين: قد يتخذ مجلس الإدارة قراراً بتخصيص جزء من أصول المال غير المقيد لإنجاز غرض معين. وفي مثل هذه الحالة يجب المحاسبة عن هذا الجزء من الأصول بصفة مستقلة عن رصيد المال غير المقيد. ولا يعني هذا التمييز إضفاء خاصية المال المقيد على

هذه الأصول المخصصة. فعلى سبيل المثال، إذا أتخذ مجلس إدارة إحدى الجمعيات الخيرية قراراً بتخصيص مبلغ ٢٥٠٠٠ ريال من أصول المال غير المقيد للحصول على بعض الأجهزة والمعدات المكتبية، فعندئذٍ يجري القيد التالي في دفتر اليومية العامة الخاص بالمال غير المقيد:

٢٥٠٠٠		رصيد المال غير المخصص	
	٢٥٠٠٠		رصيد المال المخصص ـ للمعدات المكتبية

وطبقاً لهذا القيد يتشابه رصيد المال المخصص للمعدات المكتبية مع حساب الأرباح المحتجزة المخصص لغرض معين والذي يظهر في شركات المساهمة، ومن ثم يجب أن يظهر هذا المبلغ في الميزانية العمومية كجزء من رصيد المال غير المقيد.

الإيراد والدعم المتعلق بالمال غير المقيد: يستمد المال غير المقيد في التنظيمات التي لا تستهدف الربح الأيرادات والدعم من عدة مصادر. فعلى سبيل المثال، تحصل المستشفيات التي تنتمي إلى هذا القطاع على مواردها غير المقيدة من عدة مصادر هي: الأتعاب التي تحصلها من المرضى، إيرادات البرامج التعليمية، الهبات والمنح غير المقيدة، الدخل غير المقيد المتولد من أموال الأوقاف، والموارد الأخرى مثل المواد والمهمات التي تحصل عليها مجاناً والخدمات التطوعية. وكذلك الحال تحصل الجامعات التي تنتمي لهذا القطاع على مواردها غير المقيدة من الرسوم التي يدفعها الطلاب، والمنح والمخصصات الحكومية، والهبات والوصايا التي يقدمها أفراد المجتمع، والدخل غير المقيد المتولد من أموال الأوقاف، والإيرادات الأخرى المتولدة من الأنشطة الفرعية (أو المعاونة) مثل إسكان الطلاب وتغذيتهم. أما التنظيمات التطوعية الأخرى فتحصل على مواردها الأساسية من التبرعات والمنح

(*) يمكن التفرقة بين ثلاثة أنواع من المستشفيات:

النوع الأول: هو المستشفيات الحكومية التي تؤدي خدمة الرعاية الصحية مجاناً، وهي بذلك تنتمي إلى المال العام.

والنوع الثاني: هو المستشفيات الخاصة التي تؤدي خدمة الرعاية الصحية بمقابل، وينتمي هذا النوع لقطاع الأعمال لأنها تنشأ أصلاً بدافع تحقيق الربح.

أما النوع الثالث: وهو المستشفيات الاجتماعية التي تؤدي خدمة الرعاية الصحية بمقابل أيضاً ولكنها لا تنتمي لقطاع الأعمال لأنها لم تنشأ أصلاً بدافع الربح (تفسير من المترجم).

النقدية والتعهدات pledges التي يقدمها بعض أفراد المجتمع ويتعهدون فيها بدفع مبالغ معينة في المستقبل. بالإضافة إلى ذلك، تحصل هذه التنظيمات على موارد أخرى في شكل رسوم العضوية التي يدفعها الأعضاء وإيرادات استثماراتها مثل توزيعات الأسهم وفوائد السندات والمكاسب التي تتحقق من بيع هذه الأستثمارات.

الإيراد مقابل الخدمات: **Revenue for services**: تفرض أتعاب العلاج على المرضى في المستشفيات، وتفرض رسوم التعليم على الطلاب في الجامعات وفقاً لمعدلات محددة. ومع ذلك قد تعدل هذه المعدلات، أو يعفي بعض المرضى أو الطلاب من دفع جزء أو كل المبالغ المستحقة عليهم. فعلى سبيل المثال قد تشتمل إيرادات الرعاية الصحية في أحد المستشفيات على العناصر التالية:

عناصر إيرادات الخدمات الصحية
في إحدى المستشفيات عن شهر رجب ١٤٠٨ هـ

ريال	
١٠٠ ٠٠٠	إجمالي إيرادات الخدمات الصحية (قبل خصم التعديلات أو الاعفاءات الخيرية)
٨ ٠٠٠	المسموحات الخيرية للمرضى الفقراء
٣ ٠٠٠	المبالغ الواجب تحصيلها من الجمعية الخيرية لخدمة المرضى الفقراء
١٦ ٠٠٠	التعديلات التعاقدية الممنوحة لهيئة التأمين الصحي.
١٢ ٠٠٠	الديون المشكوك في تحصيلها

ونوضح فيما يلي القيود التي تظهر في دفتر اليومية العامة المتعلقة بعناصر الإيرادات السابقة الخاصة بالمال غير المقيد في إحدى المستشفيات:

١ ـ تسجيل إجمالي إيرادات الرعاية الصحية عن شهر رجب ١٤٠٨ هـ.

١٠٠ ٠٠٠		العملاء	
	١٠٠ ٠٠٠		إيرادات الخدمات الصحية

٢ ـ تسجيل إجمالي المسموحات الخيرية عن شهر رجب ١٤٠٨ وقدرها ٨٠٠٠ ريال مطروحاً منها المبالغ المتوقع تحصيلها من الجمعية الخيرية.

٣٠٠٠		العملاء (الجمعية الخيرية)	
٥٠٠٠		المسموحات الخيرية	
	٨٠٠٠		مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

٣ ـ إثبات التعديلات التي تمت الموافقة عليها لهيئة التأمين الصحي.

١٦٠٠٠		التعديلات التعاقدية	
	١٦٠٠٠		مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

٤ ـ إثبات الديون المشكوك في تحصيلها عن شهر رجب ١٤٠٨ هـ.

١٢٠٠٠		الديون المشكوك في تحصيلها	
	١٢٠٠٠		مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

ويلاحظ من قيود اليومية السابقة، أن القيد الثالث المتعلق بالتعديلات التعاقدية يعتبر من القيود المميزة في هذا النوع من المستشفيات. ففي بعض المجتمعات يتولى طرف ثالث، مثل هيئة التأمين الصحي، سداد فواتير العلاج للمستشفيات نيابة عن المرضى. وعادة ما ينص الاتفاق الذي يبرم بين المستشفى والطرف الثالث على دفع أتعاب أقل من المعدلات المقررة.

وعند تحديد صافي الإيرادات المتولدة من خدمة المرضى عن الشهر المعين يجب خصم كل من المسموحات الخيرية، والتعديلات التعاقدية والديون المشكوك في تحصيلها من إجمالي إيرادات الخدمة الصحية. هذا ويجب طرح حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من حساب العملاء في الميزانية العمومية، أما الديون المعدومة فيتم تسجيلها بالطريقة المتعارف عليها. فعلى سبيل المثال عندما يتم إعدام الديون المستحقة على بعض المرضى الفقراء يجرى القيد التالي:

٥ ـ إعدام الديون المستحقة على بعض المرضى الفقراء.

٥١٠٠		مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	
	٥١٠٠		العملاء

المهمات والخدمات الممنوحة Donated Material and Services بالإضافة إلى المساهمات النقدية قد تحصل التنظيمات التي لا تستهدف الربح على مساهمات في شكل مهمات أو خدمات. فعلى سبيل المثال، قد تحصل إحدى المستشفيات على الأدوية مجاناً. وفي مثل هذه الحالة يجعل حساب المخزون في المال غير المقيد مديناً بالقيمة العادلة الجارية مقابل جعل حساب الدعم دائناً. فإذا فرضنا أن إحدى المستشفيات حصلت على أدوية مجاناً كانت قيمتها العادلة الجارية مبلغ ٥٠٠٠ ريال، فعندئذ تسجل بالقيد التالي:

٥٠٠٠		المخزون	
	٥٠٠٠		دعم العمليات

أما الخدمات الممنوحة إلى التنظيمات التي لا تستهدف الربح، فهي تسجل في المال غير المقيد كمصروف رواتب مقابل جعل حساب الدعم دائناً. ويشترط لتسجيل مثل هذه الخدمات أن تكون هناك علاقة وظيفية بين التنظيم وبين من يقدم خدمة العمل مجاناً. ويتم تقويم هذه الخدمات التطوعية وفقاً لمعدلات الرواتب السائدة للوظائف المشابهة على أن يطرح منها أي تكاليف أو أعباء قد يتحلمها التنظيم نحو الذين يقدمون خدماتهم مجاناً. هذا وقد وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عدة معايير لتسجيل الخدمات الممنوحة في السجلات المحاسبية للتنظيم الذي لا يستهدف الربح، وهذه المعايير هي:

١ ـ أن تكون الخدمات المؤداة ذات مغزى وتشكل جزءاً مكملاً لمجهودات التنظيم. ويفترض أن تسهم هذه الخدمات في تحقيق أهداف وبرامج التنظيم، ولذلك إذا لم يحصل التنظيم على هذه الخدمات عن طريق الجهود التطوعية فقد كان سيحصل عليها بمقابل عن طريق توظيف بعض الأفراد.

٢ ـ أن يكون للتنظيم الحق في متابعة ورقابة مقدمي الخدمات التطوعية وأن يكون لديه القدرة على التأثير في أنشطتهم بالطريقة نفسها التي تتبع مع الموظفين الذين يعملون في التنظيم بمقابل. ويتضمن ذلك الرقابة على الوقت والإنجاز ومكان العمل وطبيعته.

٣ ـ أن يكون لدى التنظيم أساس واضح يمكن من قياس مقدار الخدمات المؤداة.

٤ ـ أن لا يستهدف التنظيم خدمات أعضائه بصفة أساسية. ويعني ذلك أن الخدمات التطوعية لا تسجل في التنظيمات الدينية والتنظيمات المهنية، والاتحادات العمالية وغيرها من التنظيمات الاجتماعية المماثلة.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن الخدمات الممنوحة وفقاً للمعايير السابقة نفترض أن إحدى المستشفيات الخيرية حصلت على خدمات تمريض تطوعية من قبل بعض الأفراد خلال شهر رجب ١٤٠٨ هـ، وقد قومت هذه الخدمات بمبلغ ٢٦٤٠٠ ريال. ونفترض أن إدارة المستشفى قدمت وجبات غذائية مجانية إلى مقدمي هذه الخدمات التطوعية، وقد بلغت تكلفة هذه الوجبات خلال شهر رجب ١٤٠٨ هـ مبلغ ٢١٠٠ ريال. ووفقاً لهذه المعلومات تسجل هذه الخدمات في المستشفى الخيري بالقيد التالي:

٢٤٣٠٠		مصروف الرواتب	
	٢٤٣٠٠		دعم العمليات

إثبات الخدمات الممنوحة مجاناً والمقومة بمبلغ ٢٦٤٠٠ ريال وفقاً لقيمتها العادلة الجارية، مع طرح مبلغ ٢١٠٠ ريال قيمة الوجبات الغذائية المقدمة مجاناً إلى العاملين المتطوعين.

التعهدات Pledges: هي صكوك يقدمها بعض الأفراد إلى التنظيمات التي لا تستهدف الربح يتعهدون فيها بالمساهمة بمبلغ معين في تاريخ محدد أو على أقساط. ولأن هذه التعهدات تكتب وتوقع بمعرفة مقدمي المنح فهي تشبه أوراق الدفع المستخدمة في تنظيمات قطاع الأعمال. ومع ذلك فإن مثل هذه الصكوك لا تعتبر ملزمة لمن يتعهد بها. ووفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي تسجل التعهدات غير المقيدة في كل من حساب التعهدات تحت التحصيل والدعم في الفترة المحاسبية التي يحددها المتعهد، مع تكوين مخصص للتعهدات المشكوك في تحصيلها. ويتفق هذا الأسلوب المحاسبي في معالجة التعهدات مع التوصيات التي جاءت في «مرشد مراجعة المستشفيات» و«مرشد مراجعة الجمعيات الخيرية» وكذلك تقرير الحالة رقم (١٠) الذي صدر سنة ١٩٧٨ ميلادية أما «مرشد مراجعة الجامعات والكليات» فهو

ينص على معالجة هذه التعهدات وفقاً للفقرة التالية:

«يجب الإفصاح عن التعهدات الممنوحة في شكل ملاحظات إذا لم تثبت في نطاق القوائم المالية. ويجب أن تفصح هذه الملاحظات عن إجمالي المبالغ طبقاً للفترات الزمنية المتوقع تحصيل التعهدات فيها. . . . وإذا تم إثبات التعهدات في القوائم المالية، يجب المحاسبة عنها وفقاً لصافي القيمة القابلة للتحقق».

والجدير بالذكر أنه لا يوجد هناك سبب واضح يبرر عدم إثبات التعهدات محاسبياً في حسابي التعهدات تحت التحصيل والدعم. ويعتقد المؤلف أن استخدام الملاحظات في القوائم المالية في هذه الحالة غير ملائم.

ولتوضيح المحاسبة عن التعهدات، نفترض أن إحدى الجمعيات الخيرية حصلت على تعهدات، نتيجة لحملة التبرعات التي قامت بها، جملتها ٢٠٠ ٠٠٠ ريال. وتقدر الجمعية، استناداً إلى خبرتها السابقة، بأن ١٥٪ من هذه التعهدات تعتبر ديون مشكوك في تحصيلها. وبناء على ذلك نوضح في القيدين التاليين كيفية معالجة هذه التعهدات:

٢٠٠ ٠٠٠		التعهدات تحت التحصيل
	٢٠٠ ٠٠٠	دعم المساهمات
		اثبات حصول الجمعية على تعهدات من بعض الأفراد
٣٠ ٠٠٠		التعهدات المشكوك في تحصيلها
	٣٠ ٠٠٠	مخصص التعهدات المشكوك في تحصيلها
		إثبات مخصص التعهدات المشكوك فيها (٢٠٠ ٠٠٠ ريال× ١٥٪)

هذا ويظهر حساب دعم المساهمات في قائمة النشاط بصافي القيمة ـ أي بعد استبعاد التعهدات المشكوك في تحصيلها أما حساب التعهدات تحت التحصيل فيظهر في الميزانية العمومية مطروحاً منه مخصص التعهدات المشكوك في تحصيلها. وإذا تقرر إعدام بعض التعهدات تسجل في الطرف المدين من حساب مخصص التعهدات المشكوك في تحصيلها وفي الطرف الدائن من حساب التعهدات تحت التحصيل.

الإيرادات من الاستثمار في محفظة الأوراق المالية Revenue From Pooled Investments: يتوفر لدى الكثير من التنظيمات التي لا تستهدف الربح فائض من

النقدية تستثمره في أوراق مالية. ولتحقيق أكبر قدر من الكفاءة والمرونة في برامج الاستثمار، يتم تجميع موارد الاستثمار المتاحة في أموال التنظيم في محفظة مالية واحدة وإخضاعها لإدارة واحدة. وإذا تم تجميع استثمارات عدة أموال في محفظة مالية واحدة، يجب وضع معايير موضوعية لتوزيع إيرادات هذه الإستثمارات، وكذلك المكاسب والخسائر على الأموال المساهمة في هذه المحفظة.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن الاستثمارات المالية المشتركة، نفترض أنه في غرة محرم ١٤٠٨ هـ تم تجميع الاستثمارات المتاحة في الأموال الأربعة الموجودة في إحدى الجمعيات الخيرية. وقد كانت بيانات هذه الاستثمارات كما يلي:

الاستثمارات المشتركة بواسطة
تنظيم لا يستهدف الربح في غرة محرم ١٤٠٨

	التكلفة	القيمة العادلة الجارية	النسبة المئوية للمساهمة
المال غير المقيد	٢٠ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠	٪١٥
المال المقيد	١٥ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠	٪١٨
مال الأصول الرأسمالية	١٠ ٠٠٠	٢٠ ٤٠٠	٪١٧
مال وقف أبو المكارم	٥٥ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٪٥٠
الجملة	١٠٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	٪١٠٠

ويلاحظ من الجدول السابق أن نسبة المساهمة لم تحدد على أساس التكلفة، ولكن تم تحديدها على ضوء القيمة العادلة الجارية. وتعتبر القيم العادلة الجارية للاستثمارات المشتركة في غرة محرم بمثابة مؤشر أو مقياس عام في ذلك التاريخ، وهي بذلك تعتبر أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية التي تمثل قيم عادلة جارية في تواريخ مختلفة عند الحصول على هذه الاستثمارات من سوق الأوراق المالية.

هذا ويتم توزيع المكاسب المحققة (أو الخسائر) وإيرادات الفوائد والتوزيعات المتولدة من الاستثمارات المشتركة على الأموال الأربعة وفقاً لمساهمة كل مال. فإذا افترضنا على سبيل المثال، أنه خلال سنة ١٤٠٨ بلغت المكاسب المحققة عن هذه الاستثمارات ١٨ ٠٠٠ ريال، وأن الإيرادات المحققة من التوزيعات

والفوائد بلغت ٩٠٠٠ ريال تم توزيعها بين الاستثمارات المشتركة (محفظة الأوراق المالية) للأموال الأربعة وفقاً للجدول التالي:

توزيع إيرادات سنة ١٤٠٨ هـ
من الاستثمارات المشتركة على الأموال المساهمة

	النسبة المئوية للمساهمة	المكاسب المحققة	الإيرادات من الفوائد والتوزيعات
المال غير المقيد	٪١٥	٢ ٧٠٠	١ ٣٥٠
المال المقيد	٪١٨	٣ ٢٤٠	١ ٦٢٠
مال الأصول الرأسمالية	٪١٧	٣ ٠٦٠	١ ٥٣٠
مال وقف أبو المكارم	٪٥٠	٩ ٠٠٠	٤ ٥٠٠
الجملة	٪١٠٠	١٨ ٠٠٠	٩ ٠٠٠

وطبقاً للبينات التي وردت في الجدول السابق، يسجل في كل مال، من الأموال التي ساهمت في محفظة الأوراق المالية، حصته في المكاسب المحققة وجملتها ١٨ ٠٠٠ ريال حيث يجعل حساب الاستثمار مديناً وحساب المكاسب من بيع الاستثمارات دائناً. ويسجل في كل مال أيضاً حصته من الإيرادات وجملتها ٩٠٠٠ ريال، حيث يجعل حساب النقدية مديناً وحساب إيرادات التوزيعات والفوائد، أو حساب رصيد المال دائناً.

وإذا افترضنا أنه في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ تم إضافة استثمارات مال جديد إلى محفظة الاستثمارات المشتركة، فعندئذ يستلزم الأمر مراجعة وتعديل نسب المساهمة على ضوء القيم العادلة الجارية السائدة في ١٤٠٨/١٢/٣٠. فإذا افترضنا، على سبيل المثال، أنه في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ تم إضافة استثمارات مال «وقف الخولى» إلى محفظة الأوراق المالية المشتركة، وكانت تكلفة الاستثمارات المضافة ٣٢ ٠٠٠ ريال وقيمتها العادلة الجارية ٣٦ ٠٠٠ ريال. وفي ذلك التاريخ، وقبل إضافة الاستثمارات الجديدة، كانت القيمة العادلة الجارية للاستثمارات المشتركة تبلغ ١٤٤ ٠٠٠ ريال. وطبقاً لهذه المعلومات يتم تعديل النسبة المئوية لمساهمة الأموال وفقاً للجدول التالي:

تعديل مساهمة الأموال في
الاستثمارات المشتركة في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

	التكلفة	القيمة العادلة الجارية	النسبة المئوية للمساهمة
	ريال	ريال	
المال غير المقيد	٢٢ ٧٠٠	٢١ ٦٠٠	٪١٢
المال المقيد	١٨ ٢٤٠	٢٥ ٩٢٠	٪١٤,٤
مال الأصول الرأسمالية	١٣ ٠٦٠	٢٤ ٤٨٠	٪١٣,٦
مال وقف أبو المكارم	٦٤ ٠٠٠	٧٢ ٠٠٠	٪٤٠
جمله	١١٨ ٠٠٠	١٤٤ ٠٠٠	
مال وقف الخولي	٣٢ ٠٠٠	٣٦ ٠٠٠	٪٢٠
الإجمالي	١٥٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	٪١٠٠

والجدير بالذكر أن المكاسب المحققة (أو الخسائر) والإيرادات من التوزيعات والفوائد التي تتحقق في الفترات التالية يجب أن توزع على الأموال المساهمة وفقاً للنسب المئوية الجديدة. ويتم استخدام هذه النسب حتى تتغير مساهمة الأموال مرة أخرى.

مصروفات المال غير المقيد Expenses of unrestricted Fund: تتشابه مصروفات الأموال غير المقيدة مع مصروفات تنظيمات قطاع الأعمال بدرجة كبيرة فهي تأخذ شكل رواتب وأجور، ومهمات، وإيجارات ومياه وكهرباء... إلخ. ومع ذلك، هناك قضية ما زالت موضوعاً للجدل وهي - هل يجب أن يسجل الاستهلاك كمصروف في التنظيمات التي لا تستهدف الربح؟ وعموماً لم يحسم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA هذه القضية. ولذلك لا يوجد أسلوب متعارف عليه، ففي الوقت الذي ينص فيه «دليل مراجعة المستشفيات» على وجوب تسجيل الاستهلاك كمصروف في كل فترة محاسبية، نجد أن «دليل مراجعة الجامعات والكليات» ينص على أسلوب يختلف وفقاً للفقرة التالية[١]:

(١) «Audits of Colleges and Universities», PP. 26, 9 - 10

«تتضمن نفقات الأموال الجارية كل المصروفات التي تحدد طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي المتعارف عليه باستثناء الاستهلاك . . . فمصروف الاستهلاك المتعلق بالعقارات والمعدات لا يعالج سواء في قائمة إيرادات ونفقات الأموال الجارية أو في قائمة التغيرات في أرصدة الأموال الجارية غير المقيدة. ويرجع السبب في هذه المعالجة إلى أن المحاسبة في هذا النوع من الأموال لا تستهدف قياس الربح، وإنما تستهدف الرقابة على موارد الأموال وكيفية استخدامها، ولذلك تركز التقارير المالية على النفقات والتحويلات بدلاً من مصروفات العمليات. ومع ذلك، يمكن الافصاح عن الاستهلاك ومجمع الاستهلاك في كل من الميزانية العمومية وقائمة التغيرات في رصيد المال المتعلقتان بالمال المستثمر في أصول رأسمالية».

ويعتقد المؤلف أن أنشطة الجامعات والكليات لا تختلف كثيراً عن أنشطة التنظيمات الأخرى التي لا تستهدف الربح، ولذلك فإن الاعتراف بمصروف الاستهلاك بالنسبة لها يعتبر غير ملائم.

الأصول والالتزامات في المال غير المقيد Assets and Liabilities of Unrestricted Fund: تتشابه معظم الأصول والإلتزامات في الأموال غير المقيدة بالتنظيمات التي لا تستهدف الربح مع الأصول والإلتزامات الجارية الموجودة في تنظيمات قطاع الأعمال. وعموماً تتكون أصول الأموال غير المقيدة من النقدية، والاستثمارات، والمدينون، والمبالغ المستحقة من الأموال الأخرى والمخزون، والمبالغ قصيرة الأجل المدفوعة مقدماً.

وقد جرت العادة في الجامعات والكليات، وكذلك الجمعيات الخيرية على المحاسبة عن الأصول الرأسمالية في مال مستقل، وذلك طبقاً لتوصيات إرشادات المراجعة. أما مرشد المراجعة في المستشفيات فيأخذ اتجاهاً مختلفاً، حيث ينص على «المحاسبة على الأصول الرأسمالية وما يرتبط بها من التزامات في نطاق الأموال غير المقيدة، لأن المحاسبة عن هذه الأصول في مال مستقل يعني ضمناً وجود قيود على استخدام هذه الأصول».

ويعتقد المؤلفان بأن المحاسبة عن الأصول الرأسمالية في مال مستقل يعتبر أمراً

منطقياً في التنظيمات التي لا تستهدف الربح التي تستخدم أسلوب المحاسبة عن الأموال. فالأصول الرأسمالية، وهي بطبيعتها أصول طويلة الأجل، لا يجب تضمينها في الأموال التي تشتمل بصفة أساسية على أصول سائلة تستخدم في العمليات الجارية.

أما الإلتزامات في الأموال غير المقيدة فهي تشبه الإلتزامات قصيرة الأجل الموجودة في تنظيمات قطاع الأعمال، وهي عادة تتكون من حسابات المدينين، والأذون تحت الدفع، والإيرادات المؤجلة، والمبالغ المستحقة لأموال أخرى.

المال المقيد Restricted Fund :

ينشأ في التنظيمات التي لا تستهدف الربح أموال مقيدة للمحاسبة عن الأصول المتاحة التي تخصص للإستخدام في أغراض جارية محددة طبقاً للشروط التي يفرضها مقدمو هذه الأموال. ويعني ذلك أن المال المقيد في التنظيم الذي لا يستهدف الربح يشبه مال الإيراد المخصص المستخدم في الوحدة الحكومية، لأن الأصول في كلاهما تخصص للإنفاق في أغراض محددة.

وفي مجال المحاسبة بالمستشفيات يوصى دليل المراجعة باستخدام ثلاثة أنواع من الأموال ذات الموارد المقيدة وهي:

أ ـ الأموال المخصصة لتمويل عمليات تحقق غرض معين.
ب ـ الأموال المخصصة للإضافات الرأسمالية.
جـ ـ أموال الأوقاف.

وعلى العكس من ذلك توصي إرشادات المراجعة في الجامعات والكليات وكذلك في الجمعيات الخيرية باستخدام الأموال المقيدة في حالة واحدة فقط، وهي عندما تخصص الموارد لتمويل عمليات تستهدف تحقيق غرض معين.

والجدير بالذكر أن موارد الأموال المقيدة لا تستمدها من عمليات التنظيم الذي لا يستهدف الربح، وإنما تحصل هذه الأموال على مواردها من عدة مصادر هي:

أ ـ المنح والهبات المقيدة التي يقدمها الأفراد والوحدات الحكومية.

ب - الإيرادات المتولدة من الاستثمارات المقيدة.

جـ - والمكاسب من بيع استثمارات الأموال المقيدة.

د - ثم الدخل المقيد المتولد من أموال الأوقاف وعادة ما تحول هذه الموارد إلى المال المقيد في الوقت الذي تحدث فيه النفقة وعندئذ يجعل حساب دعم العمليات دائناً إذا كانت النفقة تتعلق بعمليات تحقق غرض معين، أو يجعل حساب رصيد المال دائناً إذا كانت النفقة تتعلق بحيازة أصول رأسمالية.

ولتوضيح ما سبق، نفترض أنه في غرة رجب ١٤٠٧ هـ، قدمت عائلة مبارك منحه قدرها ٥٠ ٠٠٠ ريال إلى إحدى المستشفيات التي لا تستهدف الربح، على أن يخصص المبلغ لشراء جهاز أشعة حديث. وفي غرة شعبان ١٤٠٧ هـ دفعت إدارة المستشفى مبلغ ٥١ ٢٥٠ ريال ثمناً للجهاز. وعلى ضوء هذه المعلومات نوضح فيما يلي القيود المحاسبية.

القيود في المال المقيد: **Restricted Fund:**

أ - في غرة رجب ١٤٠٧ هـ. إثبات تسلم منحة نقدية من عائلة مبارك لشراء جهاز حديث للأشعة.

٥٠ ٠٠٠		النقدية
	٥٠ ٠٠٠	رصيد المال

ب - في غرة شعبان ١٤٠٧ هـ إثبات الإلتزام المستحق للمال غير المقيد بقيمة تكلفة جهاز الأشعة الذي تقرر شراؤه طبقاً للمنحة المقدمة من عائلة مبارك.

٥٠ ٠٠٠		رصيد المال
	٥٠ ٠٠٠	المستحق للمال غير المقيد

القيود في المال غير المقيد:

أ - في غرة شعبان ١٤٠٧ هـ إثبات شراء جهاز جديد للأشعة.

٥١ ٢٥٠		الأصول الرأسمالية
	٥١ ٢٥٠	النقدية

ب - في غرة شعبان ١٤٠٧ هـ. إثبات المبلغ المستحق من المال المقيد لشراء جهاز حديث للأشعة.

٥٠ ٠٠٠		المبالغ المستحقة من المال المقيد
	٥٠ ٠٠٠	رصيد المال

مال الوقف: Endowment Fund:

يمكن مقارنة مال الوقف في التنظيم الذي لا يستهدف الربح بمال الأمانة غير القابل للإنفاق المستخدم في الوحدة الحكومية الذي سبق أن عرضناه في الفصل الثالث عشر. وعادة ما يستثمر مال الوقف لتوليد إيراد، ويقتصر الإنفاق على الإيراد دون رأس المال. وأحياناً تنص الشروط في بعض الأوقاف على إنفاق رأس المال بعد مرور فترة زمنية معينة، أو عند وقوع حدث معين. وهناك نوع من الأموال يطلق عليه المال شبه الموقوف Quasi - Endowment fund وهو ينشأ عندما تخصص الموارد بمعرفة مجلس إدارة التنظيم وليس بمعرفة أطراف خارجية. وطبقاً لقرارات مجلس الإدارة قد يكون رأس المال شبه الموقوف قابل للإنفاق بمعرفة إدارة التنظيم.

وعادة ما يتم التصرف في الإيراد المتولد من الوقف طبقاً للشروط أو التعليمات التي يضعها المانح أو مجلس الإدارة. وإذا لم تكن هناك شروط حول استخدام الإيراد المتولد من الوقف، فيمكن تحويله إلى المال غير المقيد، أو يحول إلى أي مال مقيد طبقاً لما تراه إدارة التنظيم.

مال الوكالة: Agency Fund:

يمكن القول أن مال الوكالة في التنظيم الذي لا يستهدف الربح يماثل مال الوكالة المستخدم في الوحدة الحكومية. فمال الوكالة يستخدم للمحاسبة عن الأصول التي تخص الغير ويحتفظ بها التنظيم على سبيل الولاية أو الوصاية. وعادة ما يتم التصرف في هذه الأصول طبقاً لتعليمات مالكها. فعلى سبيل المثال، نفترض أن إحدى الجامعات تعمل كوصية على النقدية المتعلقة باتحاد الطلاب، فعندئذ يتم التصرف في هذه النقدية طبقاً لتوجيهات مديرو هذا الإتحاد. وإذا انتهت الفترة

المحاسبية وظل هناك رصيد في حساب النقدية، فيجب أن يفصح عنه في مال الوكالة كالتزام وليس كرصيد مال لأن الجامعة ليس لها حق في هذا المال.

أموال الدخل المحدد وأموال الدخل المحقق:

Annuity and Life income funds:

١ ـ **مال الدخل السنوي المحدد Annuity fund**: قد يساهم أحد الأفراد بأصول معينة إلى أحد التنظيمات التي لا تستهدف الربح، على أن يدفع التنظيم إلى فرد معين أو عدة أفراد مبلغ محدد دورياً لفترة زمنية محددة. ويقوم التنظيم بإنشاء مال الدخل السنوي المحدد للمحاسبة عن الأصول التي تخضع لمثل هذا الاتفاق. وعند انتهاء الفترة الزمنية المحددة للمدفوعات الدورية يتم تحويل أصول هذا المال إلى المال غير المقيد، أو إلى أي مال مقيد، أو إلى مال الوقف المحدد بمعرفة المانح. ونوضح فيما يلي القيود المحاسبية التي تسجل في مثل هذا المال، حيث نفترض على سبيل المثال، أن عبد الله السليمان أحيل إلى التقاعد، ولكبر سنة أصبح غير قادر على إدارة شؤونه المالية. ولذلك أبرم عقداً مع إحدى الكليات التي لا تستهدف الربح تعهد فيه بأن يدفع لهذه الكلية مدخراته وقدرها ٥٠٠٠٠ ريال، على أن تدفع الكلية إلى زوجته مبلغ ٦٠٠٠ ريال سنوياً طوال عمرها. فإذا افترضنا أن هذا الاتفاق تم تنفيذه في غرة محرم ١٤٠٧ هـ فعندئذٍ تسجل القيود التالية في مال الدخل السنوي المحدد بالكلية التي تسلمت المبلغ:

أ ـ **في غرة محرم ١٤٠٧ هـ**: إثبات تسلم مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال نقداً من عبدالله السليمان مقابل التعهد بدفع ٦٠٠٠ ريال سنوياً إلى زوجته طوال عمرها. ونوجه النظر أنه تم إثبات القيمة الحالية للإلتزام السنوي باستخدام الحسابات الإكتوارية والتنبؤ بعمر الزوجة.

٥٠٠٠٠		النقدية	
	٣٥٠٠٠		الإلتزامات السنوية
	١٥٠٠٠		رصيد المال

ب ـ **في غرة محرم ١٤٠٧ هـ**: تسجيل استثمارات بمبلغ ٤٥٠٠٠ ريال، حيث تمت المساهمة بهذا المبلغ في محفظة الأوراق المالية المشتركة.

٤٥ ٠٠٠		الاستثمارات
	٤٥ ٠٠٠	النقدية

جـ - في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ: إثبات حصة المال في الإيرادات والمكاسب المحققة بمحفظة الأوراق المالية المشتركة.

١٥٠٠		النقدية
٢٠٠٠		الاستثمارات
	٣٥٠٠	الالتزامات السنوية

د - في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ: إثبات دفع الإلتزام السنوي.

٦٠٠٠		الإلتزامات السنوية
	٦٠٠٠	النقدية

هـ - في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ: تعديل الإلتزامات السنوية بناء على المتغيرات التي تطرأ على الحسابات الإكتوارية - مثال تعديل العمر المتوقع لحياة الزوجة.

١٠٠٠		رصيد المال
	١٠٠٠	الإلتزامات السنوية

ويلاحظ من القيد(حـ) أن حساب الإلتزامات السنوية جعل دائنا بحصة المال من إيرادات ومكاسب الإستثمارات المشتركة. ويعد هذا الإجراء ضرورياً لأن الإلتزامات تم تسجيلها بالقيمة الحالية وفقاً للحسابات الأكتوارية.

٢ - مال الدخل المحقق Life Income fund: يستخدم هذا المال للمحاسبة عن المدفوعات التي يتعهد التنظيم بدفعها إلى شخص معين أو عدة أشخاص طوال عمرهم. وفي هذا المال يدفع الدخل المحقق فقط إلى المستفيد أو المستفيدين. ويعني ذلك، أن المدفوعات السنوية في هذا المال سوف تتغير من فترة محاسبية إلى أخرى، أما المدفوعات في مال الدخل السنوي المحدد تكون ثابتة سنوياً.

مال الأقراض: Loan fund

قد ينشأ مال الأقراض في التنظيمات التي لا تستهدف الربح، وغالباً ما يظهر

هذا المال في السجلات المحاسبية الخاصة بالجامعات والكليات. وعادة ما تكون **أموال اقراض الطلاب دائرية الحركة Revolving، حيث تستخدم حصيلة القروض** القديمة في دفع قروض جديدة. وتظهر القروض تحت التحصيل في ميزانية المال مقومه طبقا لصافي القيمة القابلة للتحقق، ويحمل رصيد المال بالقروض المشكوك في تحصيلها مباشرة بدلاً من تحميل حسابات المصروفات. وفي نفس الوقت تسجل الفوائد المفروضة على القروض في الجانب الدائن من حساب رصيد المال وفقاً للأساس النقدى بدلاً من تسجيلها في حساب الأيرادات.

مال العقارات والمعدات (مال الأصول الرأسمالية): Plant Fund:

سبق أن ذكرنا أن هناك اتساق في المعالجات المحاسبية المتعلقة بالأصول الرأسمالية بين المستشفيات من ناحية والجامعات والكليات والجمعيات الخيرية من ناحية أخرى. وهناك أيضا عدم أتساق اخر في مكونات الأموال الرأسمالية في الأنواع الثلاثة من التنظيمات المشار إليها انفا وذلك على النحو التالي:

١ ـ مال أحلال وتوسعات الأصول الرأسمالية: A plant replacement and Expansion fund: ويعتبر هذا المال تبويب فرعي للأموال المقيدة في المستشفيات. ففي مال أحلال وتوسعات الأصول الرأسمالية بالمستشفيات تسجل النقدية، **والاستثمارات، والمبالغ تحت التحصيل التي تخصص بمعرفة مقدمي المنح للإنفاق على الأصول الرأسمالية.**

٢ ـ توضح الفقرة التالية كيفية المحاسبة عن الأصول الرأسمالية في الجمعيات الخيرية:

«**غالبا ما يستخدم** مال الأراضي والمباني والمعدات (والذي يشار إليه بمال الأصول الرأسمالية) لتجميع صافي الإستثمار في الأصول الثابتة وللمحاسبة عن الموارد التي لم تنفق والتي تخصص لحيازة أو أحلال الأراضي والمباني والمعدات اللازمة لعمليات التنظيم. وينضمن ذلك المال القروض وأي التزامات تتعلق بهذه الأصول. وعندما تستخدم الإضافات الرأسمالية في إنجاز برامج التنظيم وتدعيم خدماته، يتم تمويلها عن طريق موارد المال غير المقيد، وعندئذ يجب أن يحول المال غير المقيد إلى مال الأصول الرأسمالية قيمة هذه الأصول على أن يتم المحاسبة عنها

كإضافة مباشرة إلى رصيد ذلك المال. وإذا حدثت خسائر أو مكاسب رأسمالية نتيجة بيع الأصول الثابتة يجب أن تظهر في حسابات مال الأصول الرأسمالية كعناصر دخل وفي نفس الوقت يجب أن تحول حصيلة بيع الأصول الثابتة إلى المال غير المقيد، على أن يخفض بها رصيد مال الأصول الرأسمالية مباشرة».

٣ ـ وعلى العكس من النوعين السابقين يأخذ مال الأصول الرأسمالية في الجامعات والكليات شكلاً مختلفاً وفقاً لنص الفقرة التالية:

«تتكون مجموعة الأموال الرأسمالية من:

أ ـ الأموال الواجب استخدامها في حيازة عقارات ومعدات ولكن لم تنفق حتى تاريخ أعداد القوائم المالية.

ب ـ مجموعة الأموال التي تجنب لتجديد وأحلال العقارات والمعدات.

جـ ـ مجموعة الأموال التي تجنب لأعباء خدمة الدين المتعلق بالعقارات والمعدات، سواء أكانت في شكل فوائد أو سداد القروض

د ـ الأموال المنفقة والمستثمرة فعلاً في العقارات والمعدات.

وأحياناً تلجأ بعض الجامعات والكليات عند إعداد التقارير المالية، إلى تجميع أصول والتزامات المجموعات الفرعية الأربع السابقة، وعندئذ يجب أن يفصح عن رصيد كل مجموعة بصفة مستقلة. هذا، وعندما تحصل الجامعة أو الكلية على موارد مقيدة في شكل منح لإجراء إضافات رأسمالية، يجب أن تسجل مباشرة في المال المخصص لذلك باعتبارها موارد تحت الإنفاق».

ونلاحظ مما سبق إلى أن هناك تبايناً كبيراً في شكل ومضمون المحاسبة عن الأصول الرأسمالية في التنظيمات التي لا تستهدف الربح. ويمكننا القول أن هذا التباين لا تدعمه أية أختلافات نظرية في أهداف المحاسبة في هذه التنظيمات.

القوائم المالية في التنظيمات التي لا تستهدف الربح:

Financial statement for nonprofit Organization:

تصدر كل التنظيمات التي لا تستهدف الربح ميزانية عمومية تتضمن كل

أموال التنظيم، حيث تظهر أصول وإلتزامات وأرصدة الأموال في شكل أفقي أو رأسي. وتركز مثل هذه الميزانية على التنظيم كوحدة واحدة، بالرغم من أن المساءلة المحاسبية تتم بالنسبة لكل مال بصفة مستقلة.

ولأن هذا النوع من التنظيمات لا يسعى إلى تحقيق الربح فلا توجد أهمية لقائمة الدخل، وبدلاً من ذلك تعد قائمة نشاط statement of activity، وهي تأخذ عنوان مثل «قائمة الأيرادات والمصروفات والدعم والإضافات الرأسمالية»، وتسفر هذه القائمة عن نتيجة تأخذ شكل «زيادة الأيرادات والدعم عن المصروفات». هذا وقد تعد قائمة منفصلة للتغيرات في أرصدة الأموال أو تلحق بقائمة النشاط.

وفي الوقت الذي يوصي فيه دليل مراجعة المستشفيات بإعداد قائمة للتغيرات في المركز المالي للمال المقيد، نجد أن دليلي المراجعة في الجامعات والكليات والجمعيات الخيرية يشيرا إلى عدم أهمية مثل هذه القائمة لأن معلوماتها تكون متاحة في القوائم المالية الأخرى. أما تقرير الحالة رقم ١٠ لسنة ١٩٧٨ م فيطالب التنظيمات التي يهتم بها بإعداد قائمة عن التغيرات في المركز المالي.

تقويم المعايير المحاسبية في التنظيمات التي لا تستهدف الربح :

Appraisal of accounting standards for nonprofit organization

لقد لاحظنا من دراستنا في هذا الفصل عدم اتساق المبادىء المحاسبية التي أوصى بها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين للجامعات والكليات، والمستشفيات، والجمعيات الخيرية، والتنظيمات الإجتماعية الأخرى التي لا تستهدف الربح. ومن المحتمل أن تسفر الجهود التي تبذلها اللجان المختلفة عن وضع مجموعة موحدة من المبادىء المحاسبية حتى تقضي على التناقض وعدم الأتساق الموجود في هذا المجال. ونعتقد أن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB يدرس هذا الموضوع بعناية، وأنه يسعى إلى إصدار معايير محاسبية موحدة في التنظيمات التي لا تستهدف الربح استناداً إلى دراسته عن أهداف التقارير المالية في هذه التنظيمات التي جاءت ضمن دراسته رقم (٤) عن مفاهيم المحاسبة المالية.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة:

(١) ما المقصود بتنظيم لا يستهدف الربح؟

(٢) إذكر أربعة أنواع من التنظيمات التي لا تستهدف الربح في الولايات المتحدة.

(٣) ما الدور الذي لعبته إرشادات المراجعة الموضوعة بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في إرساء مبادىء محاسبية للتنظيمات التي لا تستهدف الربح؟ إشرح.

(٤) ما الخصائص الثلاث للتنظيمات التي لا تستهدف الربح التي تتشابه مع خصائص الوحدات الحكومية؟

(٥) ما خصائص التنظيمات التي لا تستهدف الربح التي تتشابه مع خصائص قطاع الأعمال؟

(٦) عرف الأصطلاحات التالية المطبقة في التنظيمات التي لا تستهدف الربح:
أ ـ رصيد المال المخصص.
ب ـ التعهدات.
جـ ـ محفظة الأستثمارات المشتركة.
د ـ مال الوقف المشروط.

هـ ـ السداد بمعرفة طرف ثالث.

(٧) فرق بين مال القسط الدوري الثابت، وبين مال الدخل المحقق مدى الحياة لتنظيم لا يستهدف الربح.

(٨) يوجد العديد من المتناقضات في تطبيق المبادىء المحاسبية على بعض العناصر المتشابهة وذلك في إرشادات المراجعة التي وضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين للتنظيمات التي لا تستهدف الربح، حدد ثلاث من هذه المتناقضات.

(٩) تقوم بعض المستشفيات والجامعات غالباً بإلغاء أو تخفيض إيراداتها المحملة على المرضى والطلاب الفقراء. كيف تتم المحاسبة عن التخفيضات هذه في كل من نوعي التنظيمات التي لا تستهدف الربح؟ إشرح.

(١٠) أ ـهل يجب على تنظيم لا يستهدف الربح أن يسجل المواد والمهمات الممنوحة له في سجلاته المحاسبية؟ إشرح.

ب ـ هل يجب على تنظيم لا يستهدف الربح أن يسجل الخدمات المؤداة له بالمجان في سجلاته المحاسبية؟ إشرح.

(١١) أذكر القوائم المالية التي يصدرها مستشفى خيري.

(١٢) كيف يختلف الدعم والإضافات الرأسمالية عن الإيراد لتنظيم لا يستهدف الربح؟ إشرح.

(١٣) لماذا لا توجد حاجة لإستهلاك الأصول الثابتة في تنظيم لا يستهدف الربح، طبقاً لتقرير الحالة رقم (١٠) لسنة ١٩٧٨ م الخاص بالمبادىء المحاسبية وإعداد التقارير لبعض التنظيمات التي لا تستهدف الربح؟

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الأختيار المتعدد التالية:

(١) الأساس المحاسبي المستخدم بواسطة التنظيمات التي لا تستهدف الربح هو:

أ ـ الأساس النقدي.
ب ـ أساس الأستحقاق المعدل.
جـ ـ أساس الأستحقاق.
د ـ الأساس النقدي المعدل.

(٢) يتم المحاسبة عن الفوائد في مال أقراض الطلبة في إحدى الجامعات بإستخدام:
أ ـ أساس الأستحقاق المعدل.
ب ـ أساس الأستحقاق.
جـ ـ الأساس النقدي.
د ـ أساس آخر هو . . . . . .

(٣) أي المقبوضات التالية تسجل في المال المقيد في السجلات المحاسبية لإحدى الجامعات؟
أ ـ الرسوم التعليمية.
ب ـ رسوم المختبرات.
جـ ـ رسوم الإسكان.
د ـ لا شيء مما سبق.

(٤) أي من الأموال التالية الخاصة بتنظيم خيري للرعاية الصحية والرفاهة الأجتماعية ليس له مال مشابه في المحاسبة الحكومية؟
أ ـ المال الجاري غير المقد.
ب ـ مال الأراضي والمباني والمعدات.
جـ ـ مال الوكالة.
د ـ مال الوقف.

(٥) تسلم تنظيم خيري للرعاية الصحية والرفاهة الأجتماعية تعهداً من أحد الأشخاص لمنحه في سنة ١٤٠١ هـ، محدداً به إستخدام المبلغ المتعهد به في سنة ١٤٠٣ هـ. وقد دفع المانح قيمة التعهد نقداً في سنة ١٤٠٢ هـ. وعليه فيجب المحاسبة عن هذا التعهد:

أ ـ بإظهارها في الميزانية العمومية كمبالغ دائنة مؤجلة في نهاية عام ١٤٠١ هـ وعام ١٤٠٢ هـ، وكدعم في سنة ١٤٠٣ هـ.
ب ـ بإظهارها في الميزانية العمومية كمبالغ دائنة مؤجلة في نهاية عام ١٤٠١ هـ وكدعم في سنة ١٤٠٢ هـ.
جـ ـ كدعم في سنة ١٤٠١ هـ.
د ـ كدعم في سنة ١٤٠٢ هـ دون أن تظهر مبالغ دائنة مؤجلة في الميزانية العمومية في نهاية سنة ١٤٠١ هـ.

(٦) يعتبر حساب المسموحات الخيرية بدفتر أستاذ مستشفى لا يستهدف الربح:
أ ـ حساب مقابل الأصل.
ب ـ حساب مصروف.
جـ ـ حساب مقابل الإيراد.
د ـ حساب خسارة.

التمرين الثاني:

لفت إنتباهك قيد اليومية التالي في المال غير المقيد في أثناء عملية فحصك للقوائم المالية لمستشفى الوفاء الخيري، تنظيم لا يستهدف الربح، عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ:

٢٠٠		المخزون
	٢٠٠	النقدية

لتسجيل شراء ومستلزمات وعقاقير طبية من إحدى الشركات بتكلفة رمزية. وتبلغ القيمة العادلة الجارية لهذه العناصر ٦٤٠٠ ريال.

المطلـوب:

إجراء قيد اليومية اللازم لتصحيح السجلات المحاسبية للمال غير المقيد لمستشفى الوفاء الخيري.

التمرين الثالـث:

قدم عدد من المدرسين خلال شهر شوال سنة ١٤٠٨ هـ بعض خدماتهم بدون مقابل لمدرسة الإيمان الإبتدائية الخاصة، تنظيم لا يستهدف الربح، وتبلغ إجمالي الرواتب التي تدفعها المدرسة للحصول على هذه الخدمات ٣٤٠٠ ريال.

وبلغت تكلفة الوجبات الخفيفة التي قدمت لهؤلاء المدرسين عن طريق مقصف المدرسة خلال شهر شوال سنة ١٤٠٨ هـ ١٨٠ ريال، وتخضع الخدمات المقدمة من المدرسين لخصائص الخدمات الممنوحة الواردة بتقرير الحالة رقم (١٠) لسنة ١٩٧٨ م، «المبادىء المحاسبية وإعداد التقارير لبعض التنظيمات التي لا تستهدف الربح».

المطلــوب:

إجراء قيد يومية في المال غير المقيد لمدرسة الإيمان لتسجيل الخدمات الممنوحة لهذه المدرسة خلال شهر شوال ١٤٠٨ هـ، مع إهمال ضرائب الدخل.

التمرين الرابع:

تشتمل سجلات إيرادات خدمات مرضى مستشفى الطائف الخيري عن شهر رمضان ١٤٠٦ هـ على الآتي:

١٦ ٥٠٠ ريال	المبالغ الواجب تحصيلها من اتحاد رعاية المرضى الفقراء
٣٢ ٠٠٠	المسموحات الخيرية للمرضى الفقراء
١٨ ٥٠٠	التسويات التعاقدية الممنوحة لمرضى الرعاية المركزة
٢٢٥ ٠٠٠	إجمالي إيرادات الخدمات الصحية (قبل الاعتراف بالمسموحات الخيرية والتسويات التعاقدية)

المطلــوب

اجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل ما سبق في السجلات المحاسبية لمستشفى الطائف الخيري عن شهر رمضان ١٤٠٦ هـ.

التمرين الخامس:

كانت محفظة الاستثمار المشتركة لثلاثة أموال خاصة بكلية التربية الأهلية في غرة رجب ١٤٠٥ هـ على النحو التالي:

	التكلفة	القيمة العادلة الجارية
مال مقيد	٨٠ ٠٠٠ ريال	٩٠ ٠٠٠ ريال
مال شبه وقف	١٢٠ ٠٠٠	١٢٦ ٠٠٠
مال الأقساط الثابتة	١٥٠ ٠٠٠	١٤٤ ٠٠٠
	٣٥٠ ٠٠٠ ريال	٣٦٠ ٠٠٠ ريال

وقد قامت الكلية خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ، بإعادة استثمار المكاسب المحققة وقدرها ١٠٠٠٠ ريال، وتسلم توزيعات وفوائد مقدارها ١٨٠٠٠ ريال، والتي ستتم من خلال المال غير المقيد.

المطلـــوب:

إجراء قيود اليومية في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ في الأموال الثلاثة للكلية لكي تعكس نتائج عمليات الاستثمارات المشتركة خلال العام المالي ١٤٠٦ هـ. لا تستخدم حسابات المستحق من المال غير المقيد.

التمرين السادس:

اكتشفت قيود اليومية التالية في المال المقيد لمركز صحي الشفاء، تنظيم لا يستهدف الربح، في أثناء عملية فحصك لقوائمه المالية:

١٠٠٠٠		المستحق من المال غير المقيد
	١٠٠٠٠	رصيد المال
		لإثبات تصريح مجلس الإدارة بالموارد المالية الواجب إنفاقها على المعدات الطبية.
٩٥٠٠		معدات طبية
	٩٥٠٠	حسابات الدائنين
		لإثبات استلام فاتورة المعدات الطبية

ولم تجرى أية قيود ترتبط بأي نوع من الأموال الأخرى.

المطلـــوب:

إجراء قيود التسوية اللازمة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠١ هـ عن كافة أموال المركز الصحي التي تأثرت بهذه العملية.

التمرين السابع:

فيما يلي بعض الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية لمستشفى حائل الخيري والتي

أعدها المراقب المالي للمستشفى عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ.

١ - تثبت تعهدات المساهمات عندما يتم استلام النقدية.

٢ - **التعهدات**: تعهدات تحت التحصيل غير مقيدة، المتسلم منها والمحصل خلال العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ كان على النحو التالي:

٥٠ ٠٠٠ ريال: تعهدات تحت التحصيل في غرة رجب ١٤٠٢ هـ (١٠٪ مشكوك في تحصيلها)

٣٠٠ ٠٠٠ ريال: تعهدات جديدة تم استلامها خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

١٥ ٠٠٠ ريال: تعهدات تحت التحصيل، في غرة رجب ١٤٠٢ هـ، لم يتمكن من تحصيلها خلال العام.

٢٧٥ ٠٠٠ ريال: التعهدات المحصلة نقداً خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

٦٠ ٠٠٠ ريال: تعهدات تحت التحصيل في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ (١٢٪ مشكوك في تحصيلها).

وتستحق كافة التعهدات خلال ستة أشهر من تاريخها، ويتم تسجيل دعم التعهدات في المال غير المقيد.

بافتراض أنك ستقوم بمراجعة القوائم المالية للمستشفى عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ. ما قيد التسوية اللازم للمال غير المقيد لمستشفى حائل في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

ثالثاً - الحالات:

الحالة الأولى:

دارت المناقشة التالية خلال اجتماع لمجلس إدارة «دار رعاية الطفولة» بعنيزة،

تنظيم لا يستهدف الربح، في ٢٠ من جمادى الآخرة ١٤١٠ هـ:

رئيس مجلس الإدارة: الآن نستمع للتقرير السنوي من المراقب المالي.

المراقب المالي : كانت الإعانات والمساهمات غير المقيدة مرتفعة في كافة الأوقاف. ولذلك زادت إيرادات المال غير المقيد عن مصروفاته بمبلغ ٠٠٠ ١٠٠ ريال حتى نهاية العام في ٣٠ من جمادى الآخرة.

رئيس مجلس الإدارة : هذا مبلغ كبير جداً ويدل على أن لدينا مال ناجح، وسوف يرتفع أكثر في العام التالي. وإني اقترح تحويل مبلغ ٠٠٠ ٨٠ ريال من المساهمات غير المقيدة إلى المال المقيد.

احد أعضاء مجلس الإدارة : أويد الإقتراح.

عضو آخر وأنا كذلك.

رئيس المجلس : كلنا نقول موافقين إذا كان الاقتراح محل ثقتكم.

جميع الأعضاء : موافقون.

رئيس المجلس : يوجه رئيس مجلس الإدارة إلى المراقب المالي مسئولية إعداد قيود اليومية اللازمة للمال غير المقيد والمال المقيد.

المطلـــوب:

هل توافق على القرار الذي اتخذه مجلس إدارة «دار رعاية الطفولة»؟ إشرح.

الحالة الثانية:

يقترح المراقب المالي لمستشفى الشفاء، تنظيم لا يستهدف الربح، وضع قيمة حسابات العملاء المشكوك في تحصيلها كمصروف في قائمة النشاط للمال غير المقيد للمستشفى. وبوصفك مراجعاً مستقلاً للمستشفى فقد عارضت هذه المعالجة. ولقد لفت الانتباه إلى أن متطلبات «مرشد مراجعة المستشفيات» تقضي بخصم

الديون المشكوك في تحصيلها من إجمالي إيرادات الخدمات الصحية في قائمة النشاط للمال غير المقيد للمستشفى. وقد رد المراقب المالي بأن هناك تعارضاً بين ذلك وبين إرشادات المراجعة التي وضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين للتنظيمات التي لا تستهدف الربح، حيث أنه أعطى بعض الحرية لمديري التنظيمات التي لا تستهدف الربح في التقرير عن نتائج عمليات التنظيم بنفس الأساس المستخدم في قطاع الأعمال.

المطلــوب:

ما ردك على المراقب المالي للمستشفى؟ على أن يكون مؤيداً برأي نـظرية المحاسبة للتنظيمات التي لا تستهدف الربح.

الحالة الثالثة:

تختلف بعض خصـائص التنظيـمات الخيريـة للرعايـة الصحيـة والـرفـاهـة الاجتماعية عن خصائص الوحدات الحكومية. فعلى سبيل المثال، تحصل التنظيمات الخيرية على الدعم اللازم لتشغيلها بصفة أساسية عن طريق المساهمات الخيرية، بينما تحصل الوحدات الحكومية على إيراداتها من الضرائب والخدمات.

المطلــوب:

أ ـ إشرح مفهوم المحاسبة عن الأموال وناقش ما إذا كان استخدامه يتسق مع مفهوم الوحدة المحاسبية التي تعتبر وحدة اقتصادية تتحكم في مواردها وتكون مسئولة عن تعهداتها والتزاماتها والتأثير في النشاط الإقتصادي.

ب ـ فرق بين أساس الاستحقاق وأساس الاستحقاق المعدل في المحاسبة، ثم وضح أي الأساسين يجب استخدامه في تنظيم خيري للرعاية الصحية أو الرفاهة الاجتماعية.

جـ ـ ناقش كيف تختلف الطرق المستخدمة للمحاسبة عن الأصول الثابة في التنظيمات الخيرية للصحة والرفاهة الاجتماعية عنها في الوحدات الحكومية.

الحالة الرابعة:

سألك مجلس إدارة مركز الأوصياء بالكرنك، تنظيم لا يستهدف الربح، بوصفك المراجع القانوني له حضور اجتماع المجلس والمشاركة في مناقشة الاقتراح الخاص بإنشاء مال أو أكثر من أموال الوقف. وقد وجه لك الأعضاء العديد من الأسئلة خلال الاجتماع، والتي كان من بينها:

(١) هل إيرادات مال الوقف تكون قابلة للإتفاق فقط على العمليات الجارية؟.

(٢) تحت أي الحالات، إن وجد، يكون إنفاق رأس مال الوقف باختيار مجلس الإدارة؟.

(٣) هل يجب إنشاء مجموعة مستقلة من السجلات المحاسبية لكل مال وقف أو يجب المحاسبة عن كافة عمليات أموال الوقف في المال المقيد؟.

المطلــوب:

إعداد الرد المناسب عن كل سؤال من الأسئلة السابقة.

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

فيما يلي التكلفة والقيمة العادلة الجارية لعناصر محفظة الاستثمارات المشتركة لتنظيم لا يستهدف الربح، وذلك في غرة رجب ١٤٠٦ هـ.

	التكلفة	القيمة العادلة الجارية
المال غير المقيد	٥٠ ٠٠٠ ريال	٥٩ ٤٠٠ ريال
المال المقيد	٢٠ ٠٠٠	١٦ ٢٠٠
مال الأصول الثابتة	٨٠ ٠٠٠	٨٩ ١٠٠
مال الدخل المحقق		
مدى الحياة للجرمي	١٠٠ ٠٠٠	١٠٥ ٣٠٠
الإجمالي	٢٥٠ ٠٠٠ ريال	٢٧٠ ٠٠٠ ريال

وقد قامت محفظة الاستثمارات المشتركة، يتم إدارتها بمعرفة المال غير المقيد، خلال الأشهر الستة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦، بإعادة استثمار المكاسب المحققة ومقدارها ١٥ ٠٠٠ ريال، وتسلم توزيعات نقدية وفوائد مقدارها ٢٥ ٠٠٠ ريال، والتي وزعت بنسبة مشاركة الأموال المختلفة. وقد انسحب المال المقيد من محفظة الاستثمارات المشتركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، وأعطى أوراقاً مالية بما يعادل نصيبه في محفظة الاستثمارات المشتركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، والتي كانت قيمتها العادلة الجارية في ذلك التاريخ ٣٠٠ ٠٠٠ ريال. وقد دخل مال وقف الجوهري في محفظة الاستثمارات المشتركة لهذا التنظيم في الثاني من محرم ١٤٠٧ هـ باستثمارات تكلفتها ٧٠ ٠٠٠ ريال، وقيمتها العادلة الجارية ٧٨ ٠٠٠ ريال. وقد أعادت محفظة الاستثمارات المشتركة خلال الأشهر الستة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ، استثمار المكاسب المحققة ومقدارها ٤٠ ٠٠٠ ريال، وتسلمت توزيعات نقدية وفوائد مقدارها ٦٠ ٠٠٠ ريال والتي وزعت بنسبة مشاركة الأموال.

المطلــوب:

أ - إعداد ورقة عمل خاصة بمحفظة الاستثمارات المشتركة لهذا التنظيم، موضحاً بها الآتي (تقرب كافة النسب لأقرب رقمين عشريين):

(١) نسب الملكية الأصلية في غرة رجب ١٤٠٦ هـ.

(٢) نسب الملكية المعدلة في ٢ من محرم ١٤٠٧ هـ.

ب - إجراء قيود اليومية الازمة لتسجيل العمليات الخاصة بمحفظة الاستثمارات المشتركة في السجلات المحاسبية للمال غير المقيد لهذا التنظيم. استخدم حسابات الأستاذ التالية لإثبات المبالغ التي تخص الأموال الأخرى:

حـ/ المستحق للمال المقيد، وحـ/ المستحق لمال الأصول الثابتة، وحـ/ المستحق لمال الدخل المحقق مدى الحياة للجرمي.

المشكلة الثانية:

فيما يلي بعض عمليات المال غير المقيد لمستشفى منى الخيري، تنظيم لا

يستهدف الربح، عن شهر شوال ١٤٠٨ هـ.

(١) بلغ إجمالي إيرادات الخدمات الصحية والتي أعدت عنها فواتير للمرضى ٨٠ ٠٠٠ ريال. وقد عمل المخصص على أساس ٤٠٠٠ ريال مسموحات خيرية للمرضى الفقراء، من هذا المبلغ ٢٥٠٠ ريال مستحقة من مؤسسة العلوي الخيرية، والتعديلات التعاقدية الممنوحة ٦٠٠٠ ريال، والديون المشكوك في تحصيلها ٨٠٠٠ ريال.

(٢) بلغ إجمالي الخدمات الممنوحة للمستشفى من بعض الممرضات ١٠ ٠٠٠ ريال تقريباً، وكانت ممثلة في عدم الحصول على رواتب مقابل هذه الخدمات كما بلغت تكلفة الوجبات التي قدمت لهم دون مقابل ٢٠٠ ريال.

(٣) بلغ إجمالي التعهدات التي تستحق خلال ثلاثة أشهر من تاريخها ٥٠٠٠ ريال كما بلغت قيمة التعهدات التي حصلت منها ٣٥٠٠ ريال، وتم عمل مخصص للتعهدات المشكوك في تحصيلها من شهر شوال مقدارها ٨٠٠ ريال.

(٤) دفعت القسط الشهري وقدره ٥٠٠ ريال إلى عبيد الحربي والمخصصة منذ ثلاث سنوات بواسطة مساهمة من أحد رجال البر.

(٥) تسلمت وأنفقت ٣٠٠٠ ريال من المال المقيد لحسن الشاعر لشراء معدات جراحية جديدة، حسب تصريح المانح.

المطلـوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر شوال ١٤٠٨ هـ في المال غير المقيد لمستشفى منى الخيري، رقم كل مجموعة من القيود بما يتفق مع رقم كل مجموعة عمليات.

ب ـ إجراء قيود اليومية اللازمة للأموال الأخرى لمستشفى منى الخيري والتي أشير إليها من خلال عمليات المال غير المقيد.

المشكلـة الثالثـة:

فيما يلي الميزانية العمومية للأموال الجارية للجامعة الأهلية بجدة في نهايـة العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٨ هـ.

الجامعة الأهلية بجدة
الميزانية العمومية للأموال الجارية
٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٨ هـ

الأصـــول			الإلتزامات وأرصدة الأموال	
المال غير المقيد:			**المال غير المقيد:**	
ريال نقدية	٢١٠ ٠٠٠		ريال حسابات الدائنين	٤٥ ٠٠٠
حسابات مدينين عن رسوم تعليم الطلاب مطروحاً منها مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وقدره ٩٠٠٠ ريال	٣٤١ ٠٠٠		ريال إيرادات مقدمة	٦٦ ٠٠٠
اعتمادات مستحقة من الإمارة	٧٥ ٠٠٠		ريال رصيد المال	٥١٥ ٠٠٠
		٦٢٦ ٠٠٠		٦٢٦ ٠٠٠
المال المقيد:			**المال المقيد**	
النقدية	٧ ٠٠٠		رصيد المال	٦٧ ٠٠٠
الاستثمارات	٦٠ ٠٠٠			
		٦٧ ٠٠٠		
ريال الإجمالي	٦٩٣ ٠٠٠	٦٩٣ ٠٠٠	الإجمالي	٦٩٣ ٠٠٠
			ريال الإجمالي	

وفيما يلي العمليات التي حدثت خلال العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ:

(١) حصلت على منحة مقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال في ٧ من رجب ١٤٠٨ هـ من عبدالله الشايع. وقد اشترط الشايع استخدام نصف هذه المنحة في شراء كتب ومراجع لمكتبة الجامعة، والنصف الآخر للمنح الدراسية. كما اشترط الشايع أن الإيراد الناتج عن مال المنح الدراسية يستخدم بشكل سنوي في إعطاء منحة للطالب الذي تنطبق عليه شروط هـذه المنحة، دون المسـاس بالمبلغ الأصلي المخصص للمنحة. وقد قرر مجلس إدارة الأوصياء في ٢٠ من رجب

١٤٠٨ هـ استثمار النقدية المخصصة لمال المنحة (الوقف) في شهادات استثمار بأحد البنوك. وقد تم شراء شهادات الاستثمار في ٢١ من رجب ١٤٠٨ هـ.

(٢) بلغت إيرادات رسوم التعليم المحصلة من الطلبة للعام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ ٠٠٠ ٩٠٠ ١ ريال. من هذا المبلغ ٠٠٠ ٦٦ ريال تم تحصيلها في العام السابق، ومبلغ ٠٠٠ ٦٨٦ ١ ريال حصلت خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ، بالإضافة إلى مبلغ ٠٠٠ ١٥٨ ريال تم تحصيلها نقداً في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ، وهي تمثل رسوم التعليم للفصل الدراسي الذي سيبدأ في غرة رجب ١٤٠٩ هـ.

(٣) وقد حصلت الجامعة خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ من حسابات المدينين الموجودة في بداية السنة مبلغ ٠٠٠ ٣٤٩ ريال. وقد اعتبر الرصيد المتبقي ديناً معدوماً تم تحميله على مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. وقد زاد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ بمبلغ ٣٠٠٠ ريال.

(٤) بلغت الفوائد المكتسبة خلال السنة على رسوم الطلبة المتأخر سدادها ٦٠٠٠ ريال، وقد تم تحصيلها.

(٥) تم خلال السنة تحصيل الاعتمادات المستحقة من الإمارة. وإضافة لذلك فقد خصصت الإمارة اعتماداً غير مقيد للجامعة مقداره ٠٠٠ ٥٠ ريال. إلا أنه لم يدفع للجامعة حتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ.

(٦) بلغ إجمالي المنح النقدية غير المقيدة المتسلمة من خريجي الجامعة ٠٠٠ ٢٥ ريال.

(٧) تم خلال العام بيع استثمارات مال مقيد قيمتها الدفترية ٠٠٠ ٢١ ريال بمبلغ ٠٠٠ ٢٦ ريال. كما تم استلام أرباح الاستثمار وقيمته ١٩٠٠ ريال (اجعل رصيد المال دائناً).

(٨) بلغت مصروفات العمليات غير المقيدة خلال العام ٠٠٠ ١٧٧ ١ ريال، وتم إثباتها في الدفاتر. إلا أن هناك مبلغ قدره ٠٠٠ ٥٩ ريال من هذه المصروفات

ظل دون سداد حتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ.

(٩) تم إنفاق مبلغ ١٣٠٠٠ ريال من النقدية المقيدة في الأغراض المصرح بها، وتم تمويل مبلغ مماثل من رصيد المال إلى إيرادات المال المقيد.

(١٠) تم خلال العام دفع الحسابات الدائنة التي كانت موجودة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٨ هـ.

(١١) بلغت الفوائد المكتسبة والمحصلة خلال العام عن شهادات الاستثمار المشتراة في البند رقم (١) ٧٠٠٠ ريال. (اجعل رصيد المال دائناً).

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ. يجب أن تتطابق أرقام قيود اليومية مع أرقام العمليات الموضحة فيما سبق، مع إغفال شرح قيود اليومية.

يجب إعداد ورقة عمل بالشكل التالي:

رقم العملية	الحسابات	المال غير المقيد		المال المقيد		مال الوقف	
		مدين	(دائن)	مدين	(دائن)	مدين	(دائن)

استخدم أسماء الحسابات التالية في إعداد قيود اليومية:

المال غير المقيد

حسابات الدائنين

حسابات مدينين عن رسوم التعليم والأتعاب

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

النقدية
إيرادات مقدمة
مصروفات
إيرادات
اعتمادات مستحقة من الإمارة

المال المقيد:

النقدية
النفقات
رصيد المال
الاستثمارات
الإيرادات

مال الوقف

النقدية
رصيد المال
الاستثمارات

المشكلة الرابعة:

فيما يلي الميزانية العمومية لمستشفى الرياض الخيري في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

مستشفى الرياض الخيري
الميزانية العمومية
٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ
المال غير المقيد

الأصـــول

	أصول متداولة:		**التزامات جارية.**
٢٠ ٠٠٠ ريال	نقدية	١٦ ٠٠٠ ريال	حسابات دائنين
٣٧ ٠٠٠	حسابات مدينين	٦ ٠٠٠	التزامات مستحقة
(٧ ٠٠٠)	يخصم مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٢٢ ٠٠٠ ريال	إجمالي الالتزامات الجارية
١٤ ٠٠٠	مخزون مهمات		
٦٤ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول المتداولة	١٥٠ ٠٠٠	قرض سندات برهن
	أصول ثابتة:	١٧٢ ٠٠٠ ريال	إجمالي الإلتزامات
٣٧٠ ٠٠٠ ريال	أراضي		**رصيد المال:**
١ ٧٥٠ ٠٠٠	مباني		
(٤٣٠ ٠٠٠)	يخصم - مجمع الاستهلاك	٢ ١١٦ ٠٠٠ ريال	الاستثمار في عقارات ومعدات
٦٨٠ ٠٠٠	المعدات	١٢ ٠٠٠	غير مخصص
(١٣٤ ٠٠٠)	يخصم - مجمع الاستهلاك	٢ ١٢٨ ٠٠٠	إجمالي رصيد المال
٢ ٢٣٦ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول الثابتة		
٢ ٣٠٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول	٢ ٣٠٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي رصيد المال والالتزامات

الأموال المقيدة

مال إحلال وتوسعات العقارات والمعدات

	الأصـــول:		رصيد المال:
٥٣ ٨٠٠ ريال	نقدية		
٧١ ٢٠٠	الاستثمارات		
١٢٥ ٠٠٠	إجمالي الأصول	١٢٥ ٠٠٠ ريال	رصيد المال

مال الوقف

	الأصـــول:		**رصيد المال:**
٦ ٠٠٠ ريال	نقدية		
٢٦٠ ٠٠٠	استثمارات		
٢٦٦ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول	٢٦٦ ٠٠٠ ريال	رصيد المال

وتمت العمليات التالية خلال سنة ١٤٠٧ هـ:

(١)كانت المبالغ الإجمالية التي جعلت حسابات العملاء مدينة بها عن خدمات المستشفى على النحو التالي:

٧٨٠ ٠٠٠	ريال	إقامة وتغذية
٣٢١ ٠٠٠	ريال	خدمات مهنية أخرى
١ ١٠١ ٠٠٠	ريال	الإجمالي

(٢) كانت التخفيضات من إجمالي الإيراد على النحو التالي:

٣٠ ٠٠٠	ريال	الديون المشكوك في تحصيلها
١٥ ٠٠٠	ريال	مسموحات خيرية
٤٥ ٠٠٠	ريال	إجمالي التخفيضات من إجمالي الإيراد

(٣)دفع المال غير المقيد ١٨ ٠٠٠ ريال لاسترداد بعض السندات بقيمة معادلة لقيمتها الإسمية.

(٤)تسلم المال غير المقيد خلال العام منح غير مقيدة مقدارها ٥٠ ٠٠٠ ريال وإيرادات من استثمارات مال الوقف مقدارها ٦٥٠٠ ريال.
وقد اختير المال غير المقيد لاستلام إيرادات استثمارات مال الوقف.

(٥)تم شراء معدات جديدة بتكلفة مقدارها ٢٦ ٠٠٠ ريال. كما تم بيع جهاز أشعة اكس الذي تبلغ تكلفته الأصلية ٢٤ ٠٠٠ ريال، وقيمته الدفترية ٢٤٠٠ ريال بمبلغ ٥٠٠ ريال.

(٦)تم إصدار أذون دفع مقدارها ١ ١٩١ ٠٠٠ ريال للبنود التالية:

١٢٠ ٠٠٠	ريال	مصروف الخدمات الإدارية
٩٥ ٠٠٠	ريال	مصروف الفوائد
٢٢٥ ٠٠٠	ريال	مصروف خدمات عامة
٥٢٠ ٠٠٠	ريال	مصروف خدمات التمريض

١٦٥ ٠٠٠	ريال	مصروف خدمات مهنية أخرى
٦٠ ٠٠٠	ريال	مخزون المهمات
٦ ٠٠٠	ريال	التزامات مستحقة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ
١ ١٩١ ٠٠٠	ريال	إجمالي أذون الدفع المصدرة

(٧) بلغ إجمالي حسابات العملاء المحصلة ٩٨٥ ٠٠٠ ريال، وحسابات العملاء التي تم إعدامها ١١ ٠٠٠ ريال.

(٨) بلغت المدفوعات النقدية لسداد حسابات الدائنين خلال العام ٨٢٥ ٠٠٠ ريال.

(٩) تم صرف مهمات تكلفتها ٣٧ ٠٠٠ ريال لخدمات التمريض.

(١٠) كانت الفوائد المكتسبة المستحقة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ على استثمارات مال إحلال وتوسعات العقارات والمعدات ٨٠٠ ريال.

(١١) كان استهلاك المباني والمعدات على النحو التالي:

٤٤ ٠٠٠	ريال	مباني
٧٣ ٠٠٠	ريال	معدات
١١٧ ٠٠٠	ريال	إجمالي الاستهلاك

(١٢) كانت هناك فوائد مستحقة على قرض السندات في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ مقدارها ٦١٠٠ ريال.

المطلـــوب:

إجراء قيود اليومية عن الفترة من غرة محرم ١٤٠٧ هـ وحتى ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ واللازمة لإثبات العمليات السابقة (مع إغفال الشرح) في الأموال التالية الخاصة بمستشفى الرياض الخيري:

المال غير المقيد.

مال إحلال وتوسعات العقارات والمعدات.

مال الوقف.

على أن يتفق رقم قيد اليومية مع رقم العملية وفقاً للتسلسل الموضح فيما سبق. كما يجب إعداد ورقة عمل وفقاً للنموذج التالي:

رقم العملية	الحسابات	المال غير المقيد	مال إحلال وتوسعات العقارات والمعدات	مال الوقف
		مدين (دائن)	مدين (دائن)	مدين (دائن)

وفيما يلي أسماء حسابات الأستاذ الأخرى التي ستستخدمها إضافة لحسابات الأستاذ التي وردت في الميزانية العمومية لمستشفى الرياض الخيري في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ:

المال غير المقيد:

مصروفات الخدمات الإدارية.

المسموحات الخيرية.

مصروف الاستهلاك.

مصروف الخدمات العامة.

مصروف الفوائد.

خسائر التخلص من الأصول الثابتة.

مصروف خدمات التمريض.

مصروف خدمات مهنية أخرى.

إيرادات خدمات المرضى.

ديون مشكوك في تحصيلها.

دعم في شكل منح غير مقيدة.

إيرادات غير مقيدة من مال الوقف.

مال إحلال وتوسعات العقارات والمعدات.

فوائد تحت التحصيل.

المشكلة الخامسة:

قرر مجلس إدارة مستشفى اليرموك الخيري، تنظيم لا يستهدف الربح، والمنتخب حديثاً ما يلي في غرة محرم ١٤٠٨ هـ:

أ ـ تعديل أرصدة حسابات الأستاذ القائمة وإنشاء ثلاثة أموال مستقلة (المال غير المقيد، ومال وقف العوضي، ومال إحلال الأصول الثابتة).

ب ـ استثمار رصيد المال لمال وقف العوضي ومبلغ مساوٍ لرصيد حساب مجمع الاستهلاك الخاص بالمال غير المقيد في أوراق مالية.

جـ ـ إمساك السجلات المحاسبية للمستشفى طبقاً لمرشد مراجعة المستشفيات الموضوع بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

وقد عهد إليك مجلس الإدارة بمهمة تحديد أرصدة حسابات الأستاذ المناسبة لكل نوع من الأموال. وفيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفتر الأستاذ في غرة محرم ١٤٠٨ هـ:

مستشفى اليرموك الخيري

ميزان المراجعة

غرة محرم سنة ١٤٠٨ هـ

مدين ريال	دائن ريال	
٥٠ ٠٠٠		النقدية
١٠٥ ٠٠٠		استثمارات في أذون الخزانة العامة
٤١٧ ٠٠٠		استثمارات في أسهم عادية
٤ ٠٠٠		فوائد تحت التحصيل
٤٠ ٠٠٠		حسابات العملاء
٢٥ ٠٠٠		المخزون

٤٠٧ ٠٠٠		الأراضي
٢٤٥ ٠٠٠		مباني
٢٨٣ ٠٠٠		معدات
	٣٧٦ ٠٠٠	مجمع الاستهلاك
	٧٠ ٠٠٠	حسابات الدائنين
	١٥٠ ٠٠٠	قرض البنك
	١١٩ ٥٠٠	مال وقف العوضى
	٨٦٠ ٥٠٠	فائض
١٥٧٦ ٠٠٠	١ ٥٧٦ ٠٠٠	الإجمالي

المعلومات الإضافية:

(١) المبلغ الوارد بالوصية، طبقاً لشروط العوضى، مستثمراً بالكامل في وديعة لمدى الحياة مضمونة بعقارات وأوراق مالية حكومية، ويستخدم الإيراد الناتج عنها في دفع المصروفات الجارية.

(٢)يتكون رصيد حساب مال وقف العوضى من الآتي:

٨١ ٥٠٠ ريال : النقدية المتسلمة بوصية من العوضى في سنة ١٣١١ هـ.

٢٣ ٥٠٠ : صافي المكاسب المحققة من سنة ١٣٦٦ هـ وحتى سنة ١٣٩٩ هـ، من بيع عقار كان قد تم شراؤه من مرتهن توقف عن السداد.

١٤ ٥٠٠ : الإيراد المتسلم من سنة ١٤٠٠ هـ وحتى سنة ١٤٠٧ هـ من الاستثمارات في أذون الخزانة العامة.

١١٩ ٥٠٠ ريال الرصيد في غرة محرم ١٤٠٨ هـ.

(٣) يتكون رصيد حساب الأراضي من الآتي:

١٥ ٠٠٠ ريال : كانت قيمة الأراضي في سنة ١٣٣٠ هـ مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال، والمباني مبلغ ٥٠٠٠ ريال، والتي كانت ممنوحة في ذلك التاريخ (تم هدم المباني سنة ١٣٥٠ هـ).

٣٨٠ ٠٠٠ : زيادة قيمة الأراضي بناء على سياسات صدرت سنة ١٣٦٧ هـ وكانت الزيادة حقيقية.
١٢ ٠٠٠ تكاليف تحسين وتزيين الأرض بزراعتها بالأشجار.
٤٠٧ ٠٠٠ ريال الرصيد في غرة محرم ١٤٠٨ هـ.

(٤) يتكون رصيد حساب المباني من الآتي:

٣٠٠ ٠٠٠ ريال	تكلفة المبنى الحالي للمستشفى والذي تم في غرة محرم ١٣٦٧ هـ، عندما بدأ المستشفى عملياته.
(١٠٠ ٠٠٠)	تسوية لإثبات القيمة المقدرة للمباني في سنة ١٣٧٧ هـ
٤٥ ٠٠٠	تكلفة إنشاء مصعد في محرم سنة ١٣٩٣ هـ.
٢٤٥ ٠٠٠ ريال	الرصيد في غرة محرم ١٤٠٨ هـ

ويبلغ العمر الاقتصادي لمبنى المستشفى وللمصعد عندما كانا جديدين ٥٠ سنة، و ٢٠ سنة على التوالي وبدون قيمة تخريدية.

(٥) كان المخزون من معدات المستشفى في غرة محرم ١٤٠٨ هـ متفقاً مع رصيد حساب المعدات بالدفاتر. وكان حساب مجمع الاستهلاك في غرة محرم ١٤٠٨ هـ يشتمل على مبلغ ٢٥٠ ١٥٨ ريالاً يخص المعدات، وكان قد صدق من مجلس إدارة المستشفى على صحة هذا المبلغ. وقد تم حساب كافة مصروفات الاستهلاك طبقاً لطريقة القسط الثابت وبدون قيمة تخريدية.

(٦) تم الحصول على قرض البنك لتمويل عملية شراء معدات جديدة لغرفة العمليات وذلك في سنة ١٤٠٤ هـ. وقد دفعت الفوائد المستحقة عن هذا القرض حتى ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٧ هـ.

المطلـوب:

إعداد ورقة عمل لمستشفى اليرموك الخيري، لإعداد التسويات اللازمة لإعادة تحديد أرصدة حسابات الأستاذ ولتوزيع الأرصدة المعدلة لإنشاء حسابات الأموال المطلوبة. غير مطلوب إعداد قيود يومية بشكل رسمي، إلا أنه يجب شرح كل تسوية قمت بها (مؤيدة بالعمليات الحسابية التي قمت بها) وذلك أسفل ورقة العمل. وفيما يلي رؤوس الأعمدة المقترح استخدامها:

ميزان المراجعة قبل التسويات.
التسويات.
ميزان المراجعة بعد التسويات.
المال غير المقيد.
مال وقف العوضي.
مال إحلال العقارات والمعدات.

المشكلة السادسة:

تخلى محاسب مدرسة السلام الأهلية، تنظيم لا يستهدف الربح، عن منصبه في غرة ربيع الأول ١٤٠٨ هـ بعد إعداده لميزان المراجعة وتحليل عنصر النقدية في ٣٠ من صفر ١٤٠٨ هـ على النحو التالي:

مدرسة السلام الأهلية
ميزان المراجعة
٣٠ من صفر سنة ١٤٠٨ هـ

ريال	**البنود المدينة**
٢٥٨٠٠٠	نقدية للعمليات الجارية العامة
٣٠٩٠٠	نقدية للاستخدامات الجارية المقيدة
٩١٠٠٠	أسهم عادية ممنوحة من النوشان
١٥٠٠٠٠	سندات ممنوحة من الجديعي
٢٢٠٠٠	أراضي
٣٣٠٠٠	مباني
٣٨٠٠٠	مصروفات العمليات الجارية العامة
٤١٠٠	مصروفات تجديد المدرسة
٦٢٧٠٠٠	إجمالي البنود المدينة
	البنود الدائنة
٣٠٠٠٠	ورقة دفع برهن العقارات
٢١٠٠٠٠	الدعم من المنح للعمليات العامة

١٩٦ ٠٠٠ ريال	الدعم من المنح للإستخدامات المقيدة
٣١ ٠٠٠ ريال	رسوم الطلاب
١٦٠ ٠٠٠ ريال	فائض
٦٢٧ ٠٠٠ ريال	إجمالي البنود الدائنة

مدرسة السلام الأهلية
تحليل النقدية عن
الستة أشهر المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٨ هـ

	ريال	ريال	
نقدية للعمليات الجارية العامة			
الرصيد في غرة رمضان ١٤٠٨ هـ		٨٠ ٠٠٠	
يضاف: رسوم الطلاب	٣١ ٠٠٠		
منحة من الجدعان	٢١٠ ٠٠٠		
		٢٤١ ٠٠٠	
جملة فرعية		٣٢١ ٠٠٠	
يخصم: عمليات جارية عامة			
مصروفات	٣٨ ٠٠٠		
مدفوعات عن الأراضي والمباني	٢٥ ٠٠٠		
		٦٣ ٠٠٠	
			٢٥٨ ٠٠٠
نقدية للاستخدامات الجارية المقيدة			
هبات من الشنيفي لتجديد المدرسة		٣٥ ٠٠٠	
يخصم: مصروفات تجديد المدرسة		٤ ١٠٠	
			٣٠ ٩٠٠
رصيد النقدية في ٣٠ من صفر ١٤٠٨ هـ			٢٨٨ ٩٠٠

وقد عهد إليك تحديد أرصدة حسابات الأستاذ المناسبة للمدرسة كما تظهر في ٣٠ من شعبان ١٤٠٨ هـ، تاريخ إقفال العام الأول للمدرسة. وقد أفصحت علمية الفحص التي قمت بها عن المعلومات التالية:

(١) منح النوشان في غرة رمضان ١٤٠٧ هـ ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشركة سيهاف، وكانت القيمة العادلة الجارية للسهم في تاريخ المنحة ٩١ ريالاً. وتقضي شروط المنحة بالاحتفاظ بالأسهم وأي توزيعات نقدية عنها دون مساس حتى يحدد مجلس إدارة المدرسة تاريخاً معيناً لبيع هذا الأصل واستخدام الناتج عنه في مساعدة مدير المدرسة في الحصول على سكن خاص به. ولم تحتفظ المدرسة بأي حصة مالية للسكن.

(٢) منح الجديعي في غرة رمضان ١٤٠٧ هـ سندات بمعدل فائدة ١٢٪ وبقيمة إسمية مقدارها ١٥٠ ٠٠٠ ريال وهي تعادل القيمة العادلة الجارية في تاريخ المنحة. على أن يتم دفع قسط سنوي قدره ١٢ ٥٠٠ ريال إلى المانح خلال فترة حياته. وعقب وفاة المانح يستخدم هذا المال في إنشاء مقصف للمدرسة. وقد بلغت القيمة الحالية للأقساط في ٣٠ من شعبان ١٤٠٨ هـ وفقاً للتقويم الإكتواري ١٢٢ ١٤٣ ريالاً.

(٣) لم تسجل أي عمليات أخرى في السجلات المحاسبية للمدرسة منذ ٣٠ صفر ١٤٠٨ هـ. وقد قام أحد موظفي المدرسة بإعداد التحليل التالي لحساب النقدية عن الفترة من غرة ربيع الأول وحتى ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٨ هـ.

الرصيد في غرة ربيع الأول ١٤٠٨ هـ			٢٨٨ ٩٠٠ ريال
يخصم: مصرفوات عمليات جارية عامة	١٤ ٠٠٠ ريال		
شراء معدات	٤٧ ٠٠٠		
		٦١ ٠٠٠ ريال	
يخصم: رسوم الطلاب		٨ ٠٠٠	
صافي المصروفات		٥٣ ٠٠٠ ريال	
المسدد من قيمة السكن الخاص بمدير المدرسة	٩١ ٢٠٠ ريال		
يخصم: بيع ١٠٠ سهم من أسهم شركة سيهاف	٩٠ ٦٠٠		
		٦٠٠	
			٥٣ ٦٠٠
جملة فرعية			٢٣٥ ٣٠٠ ريال
يضاف: فوائد السندات		١٨ ٨٠٠	

١٢٥٠٠	يخصم: القسط السنوي للجديعي
٥٥٠٠	
٢٤٠٨٠٠ ريال	الرصيد في ٣٠ من شعبان ١٤٠٨ هـ

المطلــوب:

إعداد ورقة عمل لمدرسة السلام الأهلية مبيناً بها ميزان المراجعة في ٣٠ من صفر ١٤٠٨ هـ، قيود التسوية، قيود العمليات من غرة ربيع الأول وحتى ٣٠ من شعبان ١٤٠٨ هـ، وتوزيع الأرصدة بين الأموال المناسبة.

نوصي باستخدام رؤوس الأعمدة التالية:
ميزان المراجعة قبل التسويات في ٣٠ صفر ١٤٠٨ هـ.
التسويات والعمليات ـ مدين.
التسويات والعمليات ـ دائن.
ميزان المراجعة بعد التسويات في ٣٠ من شعبان ١٤٠٨ هـ.
المال الجاري غير المقيد.
المال الجاري المقيد.
مال الأقساط الدورية للجديعي.
مال العقارات والمعدات ـ الاستثمار في عقارات ومعدات.

غير مطلوب إعداد قيود يومية بالشكل المألوف، إلا أنه يجب شرح كل تسوية وكل عملية (متضمناً كافة العمليات الحسابية المؤيدة له) أسفل ورقة العمل. مع تجاهل الفوائد المستحقة على ورقة الدفع برهن العقارات.

القسم الرابع
موضوعات أخرى
في المحاسبة

القسم الرابع

موضوعات أخرى في المحاسبة المالية المتقدمة

Other Topics in Advanced Financial Accounting:

يسفر التطور المستمر في قطاع الأعمال عن موضوعات وقضايا جديدة تستلزم متابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في الوقت نفسه إلى تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب المتغيرات الجديدة. ونخصص هذا القسم لعرض ثلاث موضوعات أساسية هي المحاسبة وإعداد التقارير المالية في الشركات متعددة الجنسية، وكيفية إعداد التقارير المحاسبية القطاعية والدورية، ثم المحاسبة عن عمليات البيع بالتقسيط وبضاعة الأمانة. ونخصص لكل موضوع فصل مستقل على النحو التالي:

الفصل الخامس عشر: المحاسبة في الشركات متعددة الجنسية.
الفصل السادس عشر: التقارير المحاسبية القطاعية والدورية.
الفصل السابع عشر: المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة.

الفصل الخامس عشر
المحاسبة عن الشركات
متعددة الجنسية
Accounting for Multinational Enterprises

تعتبر الشركة متعددة الجنسية تنظيم أعمال يباشر نشاط إقتصادي في أكثر من دولة عن طريق شبكة من الفروع، أو القطاعات، أو الشركات المستثمر فيها، أو الشركات التابعة. وتنتشر الشركة المتعددة الجنسية في أكثر من دولة بحيث تستفيد من المزايا النسبية لوفرة الموارد في مكان دون آخر، فالشركات متعددة الجنسية تحصل على المواد الأولية ورأس المال من الدول التي تتوفر فيها مثل هذه الموارد بكثرة، وتصنع منتجاتها في الدول التي يكون فيها مستوى الأجور وتكاليف العمليات الأخرى منخفضاً، ثم تبيع منتجاتها في الأسواق الأكثر ربحية. والجدير بالذكر أن المركز الرئيسي للكثير من الشركات متعددة الجنسية الكبيرة يقع في الولايات المتحدة الأمريكية ويقدر البعض العدد الأجمالي لهذا النوع من الشركات في أمريكا بمائتي شركة. ومن أمثلة هذه الشركات شركة جنرال موتورز، وشركة أكسون، وشركة فورد، وشركة جنرال اليكتريك.

وسوف نتناول في هذا الفصل ثلاث قضايا أساسية تتعلق بالمحاسبة وإعداد التقارير في الشركات متعددة الجنسية، وهذه القضايا هي: تنميط أو توحيد معايير المحاسبة الدولية، والمحاسبة عن العمليات التي تنطوي على عملات أجنبية، وإعداد القوائم المالية الموحدة أو المجمعة للشركات التي يكون لها شركات تابعة أو مستثمر فيها أو فروع.

توحيد معايير المحاسبة الدولية

Uniformity in international accounting standards

من أهم المشاكل التي تواجه الشركات متعددة الجنسية، مشكلة التباين في المعايير والممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى. ولذلك تبذل الجهود حالياً في محاولة لإرساء معايير دولية موحدة سواء للمحاسبة أم المراجعة. ويشير أحد الكتاب إلى هذه الجهود بقوله: (١)

«لقد أدى النمو السريع للأنشطة الأقتصادية الدولية التي تقوم بها الشركات إلى نشأة الحاجة لوجود معايير دولية للمحاسبة وإعداد التقارير. ولذلك تأسست تنظيمات خاصة وأخرى حكومية تستهدف الوفاء بهذه الحاجة».

ونعرض في الجزء التالي موجزاً عن خمسة تنظيمات رئيسية تستهدف وضع معايير دولية في مجال المحاسبة والمراجعة.

لجنة معايير المحاسبة الدولية:

the international accounting Standards commitee (I A S C)

تعتبر هذه اللجنة من التنظيمات التطوعية التي تكونت سنة ١٩٧٣ م بمعرفة التنظيمات المحاسبية المهنية الرائدة في عدة دول مختلفة. وتركز هذه اللجنة على إصدار معايير للمحاسبة المالية تختص بمشاكل معينة. هذا ويتم صياغة هذه المعايير بالطريقة نفسها التي يتبعها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. وبلغت جملة التقارير التي أصدرتها اللجنة حول معايير المحاسبة الدولية وحتى تاريخ صدور هذا المرجع ثلاثة عشر تقريراً Statements، وستة دراسات توضيحية Exposure Drafts. وقد عالجت التقارير موضوعات مثل المخزون، والقوائم المالية الموحدة، والمحاسبة عن الاستهلاك، وتكاليف البحث والتطوير، وضرائب الدخل. أما الدراسات التوضيحية فقد تناولت موضوعات مثل المحاسبة عن العمليات التي تتم بالنقد الأجنبي، والمحاسبة عن القطاعات والمعاشات، والتغيرات في مستوى الأسعار، والعقارات

---

(١) Deloitte Haskins 8 Sells, The Week in Review (Feb. 20, 1981), PP 3 - 4.

والمعدات ثم عقود الأيجار. ومع أن هذه اللجنة ليست لها سلطات في هذا الصدد، إلا أنه يجب الأعتماد على أعضائها مثل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA حيث ووفق على استخدام نتائج دراسات اللجنة في وضع معايير للمحاسبة الدولية بحيث يمكن تبنيها بمعرفة الأجهزة الرسمية القومية.

الاتحاد الدولي للمحاسبين

The international federation of accountants (I F A)

يعتبر هذا الأتحاد من التنظيمات التطوعية الخاصة وهو يتكون من ٧٥ تنظيم محاسبي مهني تنتمي إلى ٥٧ دولة. ويهتم هذا الأتحاد بموضوع المراجعة والموضوعات المهنية الأخرى، مثال دستور المهنة، والتعليم بما يحقق التنسيق بين الجهود لتطوير المهنة على المستوى العالمي، ويوجد بالأتحاد سبع لجان، منها لجنة ممارسات المراجعة في المجال العلمي التي أصدرت ثلاث دراسات تتضمن إرشادات في المراجعة، وأربعة دراسات توضيحية. والجدير بالذكر أن هذا الأتحاد لا يتمتع بسلطة في هذا الصدد، ولكن التنظيمات المنتمية إلى الأتحاد تلزم نفسها بما يتم التوصل إليه من معايير.

المجموعة الاقتصادية الأوروبية:

The European Economic Community (EEC)

وتعرف أيضاً بالسوق المشتركة، وهي تنظيم يفوق الحكومات ويتمتع بسلطة حكومية، ولكن نطاقها محدود بالدول العشرة التي تنتمي للمجموعة وهي: فرنسا، وألمانيا الغربية، وأيطاليا، وإنجلترا، وبلجيكا، والدانمارك، واليونان، وأيرلندا، ولوكسمبورج، وهولندا. وتقوم المجموعة بإصدار تعليمات توجه إلى الدول الأعضاء في المجموعة، وتعتبر هذه التوجيهات ملزمة لها، ومن ثم يجب أن تقوم كل دولة بتضمين هذه التعليمات في قوانينها القومية. وأصدرت هذه المجموعة حتى صدور هذا المرجع ثماني تعليمات ملزمة تتعلق بالتقارير المحاسبية والمواضيع المرتبطة بها. ومن أهم هذه التعليمات التي صدرت في هذا الصدد تلك المتعلقة بسلطات الشركات، والاندماج، وشروط تسجيل الشركات في الأسواق المالية، وحماية مصالح الموظفين في حالة إفلاس الشركة. وهناك مجموعة أخرى من

التعليمات المقترحة منها القوائم المالية الموحدة، وإدارة الشركة، وتحفظات المراجع، والتقارير الدورية.

وكالة الأمم المتحدة المختصة بالشركات الممتدة عبر حدود الدول

The United Nation Commission on Transnational Corporations

لأن هذه الوكالة تتبع الأمم المتحدة فهي تعتبر تنظيم شبه حكومي يمارس إختصاصاته على المستوى العالمي. وتقوم هذه الوكالة بإرسال تقاريرها عن المعايير المحاسبية إلى المجلس الأقتصادي والأجتماعي بالأمم المتحدة. ويتولى صياغة هذه المعايير مجموعة عمل من الخبراء تتكون من ٣٤ عضواً من-الدول المنتمية إلى هذه المنظمة الدولية، وتسعى مجموعة العمل إلى تحقيق الأهداف التالية:

أ ـ أنشاء نظام شامل للمعلومات يخصص لتحديد آثار الشركات الممتدة عبر الحدود على الدولة الأم (التي يوجد فيها المركز الرئيسي) والدولة المضيفة (التي يوجد فيها الفرع أو القطاع أو الشركة التابعة)، ومدى مساهمة هذا النوع من الشركات في تحقيق الأهداف القومية والنمو الأقتصادي العالمي، والمساعدة في تطوير طاقة الدول المضيفة.

ب ـ أنشاء دليل يفصح عن دور الشركات الممتدة عبر حدود الدول. ولم تصدر هذه الوكالة سوى تقريرين يتعلقان بالمحاسبة والموضوعات المرتبطة بها. وقد تضمن التقرير الأول الحد الأدنى من المعلومات الواجب الأفصاح عنها عن المحاسبة والمعلومات المالية، وتضمن التقرير الثاني، الحد الأدنى من المعلومات الواجب أن تنشرها الشركة عن هيكلها التنظيمي، وأنشطتها، وسياسات الشركة ككل. ومن الأعتبارات التي تحكم عمل هذه الوكالة:

أ ـ مساعدة الدول الأعضاء، وبصفة خاصة الدول النامية في التعامل مع الشركات الممتدة عبر الحدود.

ب ـ مساعدة الدول الأعضاء في إنجاز خطط التنمية الأقتصادية الخاصة بها.

جـ ـ مساعدة وحماية الموظفين الذين يعملون في هذا النوع من الشركات.

منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

تتكون هذه المنظمة من تنظيمات حكومية تنتمي إلى ٢٤ دولة، وقد تم تكوين هذه المنظمة سنة ١٩٦٠ ميلادية من معظم دول أوروبا الغربية ودول الكومنولث بالإضافة إلى اليابان والولايات المتحدة الأمريكية. وتعتبر هذه المنظمة تطويراً للمنظمة الأوروبية للتعاون الأقتصادي التي سبق تأسيسها سنة ١٩٤٨ م في ظل مشروع مارشال. هذا وقد شكلت منظمة التنمية والتعاون الأقتصادي في سنة ١٩٧٥ م لجنة للإستثمار الدولى والتنظيمات متعددة الجنسية، وتسعى هذه اللجنة إلى تقديم إرشادات تساعد على وضع معايير تحكم أنشطة التنظيمات متعددة الجنسية وبصفة خاصة في مجالات الإفصاح عن المعلومات، والمنافسة، والتمويل، والضرائب، والعمالة، والعلاقات الصناعية. وتعتبر هذه الإرشادات أختيارية ولا تنطوي على الزام قانوني، ومع ذلك وافقت الدول الأعضاء على إصدار توصيات بما يحقق أهداف هذه الإرشادات. ومن الواضح أن أهداف هذه المنظمة، مثلها في ذلك مثل الوكالة التابعة للأمم المتحدة، لا تقتصر على التقارير المالية، ولكنها تنطوي على تحقيق النمو الإقتصادي والتقدم الإجتماعي وتقنين عمل الشركات الأجنبية ثم تدعيم التجارة الدولية.

هذا وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدوليةASCامن أكثر التنظيمات السابقة نشاطاً في مجال صياغة المعايير المحاسبية. ومع ذلك، يلاحظ أن المبادىء المحاسبية التي ترسيها هذه اللجنة لا تطبق بمعرفة كل الدول الأعضاء بسبب عدم تمتع هذه اللجنة بأي سلطات لفرض هذه المعايير، مثل السلطات التي يتمتع بها مجلس معايير المحاسبة الماليةFASBفي الولايات المتحدة الأمريكية.

المحاسبة عن العمليات التي تنطوي على عملات أجنبية Accounting for transactions Involving foreign Currencies

ينظر إلى عملة أي دولة أجنبية كما لو كانت سلعةCommodity. ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال، تشترى وتباع العملات الأجنبية بواسطة البنوك التجارية. والجدير بالذكر أن عمليات النقد الأجنبي تحقق مصلحة للبنوك من

ناحية ولعملائها من الشركات متعددة الجنسية من ناحية أخرى.

ويرجع السبب في النظر إلى العملات الأجنبية كما لو كانت سلع الى تباين سعر الصرف (معدل التبادل) Exchange Rate بين عملتي دولتين.

فعلى سبيل المثال، تعلن الجرائد اليومية معدلات صرف الجنيه الأسترليني إعتماداً على العمليات التي تمت بالجنيه في اليوم السابق بالطريقة التالية:

	العملة الأجنبية بالدولار	الدولار بالعملة الأجنبية
الجنيه الأسترليني	١٫٦٠٦٥	٠٫٦٢٢٥

ويشير العمود الأول إلى أن الجنيه الأسترليني يمكن مبادلته بمقدار ١٫٦١ دولار أمريكي تقريباً، أما العمود الثاني فيشير إلى أن الدولار الأمريكي يمكن مبادلته بما يعادل ٠٫٦٢ من الجنيه الأسترليني تقريباً. ويمكن أن نلاحظ أنه يمكن التوصل إلى أحد معدّلي الصرف من الآخر وفقاً لما يلي:

(١÷١٫٦٠٦٥= ٠٫٦٢٢٥)

ويعتبر سعر الصرف الموضح آنفاً هو معدل الصرف المعلن للبيعSelling spot rateوهو الذي يتعامل به البنك على العمليات الجارية عند بيع النقد الأجنبي. أما سعر الصرف المعلن للشراءBuyng spot rateفهو الذي يتعامل به البنك على العمليات الجارية عند شرائه النقد الأجنبي، وعادة ما يكون هذا السعر أقل من سعر البيع المعلن، ويطلق على الفرق بين السعرين عمولة الصرف، أو «الأجيو»(Agio)وهو يمثل الربح الأجمالي لمن يتاجر في العملات الأجنبية.

وهناك نوع من الصرف يطلق عليها الأسعار المؤجلةForward ratesوهي تلك التي تطبق على عمليات النقد الأجنبي التي ستتم في تاريخ لاحق في المستقبل أي بعد ٣٠ أو ٦٠ يوماً. وسوف نناقش تطبيق الأسعار المؤجلة على عقود الصرف المؤجلة في جزء لاحق من هذا الفصل.

ولتوضيح كيفية تطبيق أسعار الصرف، نفترض أن إحدى الشركات الأمريكية متعددة الجنسية تحتاج إلى ١٠ ٠٠٠ جنيه أسترليني. فعندئذ يجب على هذه الشركة أن تدفع ١٦ ٠٦٥ دولار وفقاً لسعر الصرف المعلن للبيع

(١٠٠٠٠ جنيه أسترليني× ١٫٦٠٦٥ دولار= ١٦٠٦٥ دولار) مقابل حصولها على ١٠٠٠٠ جنيه أسترليني.

ومن العوامل التي تؤدي إلى تقلب أسعار الصرف العجز أو الفائض في ميزان مدفوعات الدولة، وأختلاف معدلات التضخم عالمياً، وتباين معدلات الفائدة، ومستويات أستثمار رأس المال، ثم السياسات النقدية التي تضعها البنوك المركزية في بعض الدول.

تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٥٢: Fasb statement no 52

في شهر ديسمبر ١٩٨١ ميلادية أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تقرير رقم ٥٢ «تحويل (ترجمة) العملة الأجنبية» وقد تضمن هذا التقرير معايير محاسبية موحدة فيما يتعلق بموضوعات العملات الأجنبية. وسوف نناقش في الأجزاء التالية كيفية تطبيق هذه المعايير على عمليات شراء وبيع البضاعة بالنقد الأجنبي وعلى عقود الصرف المؤجلة.

عمليات تنطوي على عملات أجنبية:

Transaction involving foreign currencies

يقوم المركز الرئيسي لأي شركة أمريكية متعددة الجنسية بعمليات بيع وشراء وإقراض مع شركات أجنبية مستقلة. وتقوم هذه الشركة الأمريكية أيضاً بمثل هذه العمليات مع فروعها، أو قطاعاتها، أو شركاتها التابعة الموجودة في دول أخرى. وإذا تمت العمليات بالدولار الأمريكي مع الشركات الأجنبية المستقلة فلا تظهر مشاكل محاسبية للشركة الأمريكية متعددة الجنسية، فعندئذ تسجل عمليات الشراء والبيع والأقراض في السجلات المحاسبية الخاصة بالشركة الأمريكية بالدولار، وفي مثل هذه الحالة ينبغي على الشركة الأجنبية المستقلة أن تحصل على الدولارات اللازمة لإتمام العملية من أحد البنوك التجارية.

ومع ذلك، غالباً ما تتم العمليات السابقة بإستخدام العملة المحليةLocal currency unitsللشركة الأجنبية المستقلة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على الشركة الأمريكية المحاسبة عن العملية التي تتم بنقد أجنبي بما يعادل الدولار الأمريكي.

ويطلق على هذا الأسلوب تحويـل (أو ترجمـة) العملة الأجنبيةForeign currency translation، ويتم تطبيقه بـإستخدام سعـر الصرف الملائم بـين العملة الأجنبية والدولار الأمريكي. ولتوضيح كيفية تحويل العملات الأجنبية نفترض أن إحدى الشركات العالمية أشترت بضاعة من أحد الموردين في ألمانيا الغربية بتاريخ ١٨ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ بتكلفة قدرها ١٠٠ ٠٠٠ مارك ألماني. وقد كان سعر الصرف المعلن للبيع في ذلك التاريخ هو مارك واحـد=٤٥ر من الدولار. ولأن الشركـة الأمريكية كانت ذات سمعة طيبة في مجال الأعمال، فقد وافق المورد الألماني على بيع البضاعة بالأجل، ولذلك منح الشركة الأمريكية فترة إئتمان قدرها ٣٠ يوماً.

فإذا إفترضنا أن الشركة الأمريكية كانت تستخدم نـظام المخزون المستمـر فيجب عندئذ أن تسجل عملية الشراء في ١٨ من ربيع الثاني ١٤٠٦ بالقيد التالي:

قيد اليومية المتعلق بشراء شركة أمريكية
بضاعة من مورد في إلمانيا الغربية

٤٥ ٠٠٠ المخزون

٤٥ ٠٠٠ الدائنون (الموردون)

إثبات شراء بضاعة بالأجل لمدة ٣٠ يوماً من مورد في إلمانيا الغربية مقابل مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ مارك إلماني، وتم تحـويل القيمـة بالـدولار الأمريكي حسب سعر الصرف المعلن للبيع في تاريخه وهو مـارك واحـد = ٤٥ر من الـدولار، ولـذلـك تـصبـح الـقـيـمـة ١٠٠ ٠٠٠ مارك × ٤٥ر ٠ = ٤٥ ٠٠٠ دولار.

هذا وقد استخدمنا سعر الصرف المعلن للبيع في القيد السابق، لأنه السعر الذي كان يجب استخدامه إذ تم الوفاء بالالتزامات للمورد الإلماني في ١٨ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ.

مكاسب وخسائر العمليات Transaction Gains and Losses:

من المعـروف أن أسعار صرف العمـلات الأجنبية قـد تتغير من فـترة إلى أخرى. ولذلك إذا رجعنا إلى مثالنا السابق، سيكون هنـاك احتمال لتغـير سعر صرف المارك الإلماني المعلن للبيع خلال الفترة من تاريخ الشراء حتى تاريخ الوفاء

بالإلتزام. فإذا انخفض سعر الصرف المعلن لبيع المارك خلال هذه الفترة، سوف تحقق الشركة الأمريكية مكاسب، أما إذا ارتفع سعر الصرف المعلن لبيع المارك، سوف تتحمل الشركة الأمريكية خسائر. ومثل هذه المكاسب والخسائر يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد صافي دخل الفترة المحاسبية التي تغير فيها سعر الصرف[1].

ولتوضيح ما سبق نفترض أنه في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ تغير سعر الصرف المعلن لبيع المارك الإلماني فأصبح مارك واحد= ٤٤٦ ر من الدولار، وإذا كانت الشركة الأمريكية تعد قوائمها المالية شهرياً، فمن اللازم أن تجري القيد التالي لتعديل حساب الإلتزام المستحق للمورد الإلماني.

قيود اليومية في سجلات الشركة العالمية الأمريكية
لتسجيل مكاسب العمليات الناتجة من تغير سعر الصرف (معدل التبادل)
في تاريخ إعداد القوائم المالية

٤٠٠ الدائنون (الموردون)
٤٠٠ مكاسب وخسائر عمليات الصرف
إثبات المكاسب المحققة على مشتريات من المورد الألماني في ١٨ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ. وقد تم حسابها كما يلي:

الإلتزام المسجل في ١٨ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ.	٤٥ ٠٠٠ دولار
يطرح الإلتزام بعد تعديله وفقاً لسعر الصرف المعلن في ١٤٠٦/٤/٣٠ هـ وقدره مارك واحد= ٤٤٦ ر من الدولار (١٠٠ ٠٠٠ مارك× ٤٤٦ ٠).	٤٤ ٦٠٠ دولار
المكاسب من تغير سعر الصرف	٤٠٠ دولار

فإذا افترضنا أن سعر الصرف (معدل التبادل) تغير مرة أخرى بتاريخ ١٨ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ فأصبح المارك الواحد= ٤٤و من الدولار. ولأن هذا

(١) FASB Statement N°: 52, «Forergn Currency Translation», FASB (Stamford: 1981), P - 6.

التاريخ هو تاريخ سداد الالتزام المستحق للمورد الإلماني، فعندئذ تجري الشركة الأمريكية قيد السداد التالي:

٤٤ ٦٠٠		الدائنون (الموردون)
	٦٠٠	مكاسب وخسائر عمليات الصرف
	٤٤ ٠٠٠	النقدية

إثبات دفع ما يعادل ١٠٠ ٠٠٠ مارك إلماني لسداد الإلتزام المستحق للمورد الأجنبي، والإعتراف بمكاسب ناتجة من تغير سعر الصرف (١٠٠ ٠٠٠ مارك× ٤٤ ر= ٤٤ ٠٠٠ دولار).

مدخل العملية الواحدة ومدخل العمليتان:

Two Transaction Perspective and One Transaction Perspective:

إذا رجعنا إلى قيود اليومية السابقة سوف نجد أنها تقوم على افتراض وقوع حدثين مستقلين بصدد العملية التجارية التي تتم مع طرف أجنبي. **فالحدث الأول**: يرتبط بعملية شراء البضاعة من المورد الأجنبي، **أما الحدث الثاني**: فهو يرتبط بعملية الحصول على النقد الأجنبي لسداد الإلتزام المتعلق بالبضاعة المشتراة. ويعني ذلك أن العملية التجارية الأجنبية تنطوي على عمليتان (Two Transaction Perspective). ويتفق هذا المدخل مع ما جاء بالتقرير رقم (٥٢) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. ويرى المؤيدون لوجهة النظر هذه بأن قرار المصدر أو المستورد حول مخاطر التقلبات في سعر الصرف الأجنبي يعتبر قرار تمويل وليس قرار شراء.

وعلى العكس مما سبق، هناك وجهة نظر معارضة تنظر إلى العملية التجارية التي تتم مع طرف أجنبي كعملية واحدة (OneTransactionPerspective) ويرى المؤيدون لوجهة النظر هذه أن المكاسب الإجمالية التي حققتها الشركة الأمريكية في مثالنا السابق على مشترياتها من المورد الإلماني وقدرها ١٠٠٠ دولار (٦٠٠ دولار+ ٤٠٠ دولار) يجب استخدامها في تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة. وطبقاً لهذا الأسلوب، لا تسجل الشركة الأمريكية أي قيود في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ، ولكن يجب أن تسجل القيد التالي في ١٨ من جمادى الأولى ١٤٠٦ هـ

(بافتراض أن البضاعة المشتراة في ١٨ من ربيع الثاني قد تم بيعها في ١٨ من جمادى الأولى).

قيد اليومية المتعلق بسداد الإلتزام المستحق للمورد الأجنبي بافتراض مدخل العملية الواحدة

٤٥ ٠٠٠ الدائنون (الموردون)

١ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة

٤٤ ٠٠٠ النقدية

دفع ما يعادل ١٠٠ ٠٠٠ مارك إلماني (١٠٠ ٠٠٠ مارك ×٠,٤٤ دولار) لسداد الإلتزام المستحق للمورد الإلماني، مع تخفيض تكلفة البضاعة المبيعة بقيمة المكاسب الناتجة من انخفاض سعر الصرف.

وفي واقع الأمر، يفترض المؤيدون لمدخل العملية الواحدة بأن القيمة الأصلية المسجلة عند شراء البضاعة من مورد أجنبي هي قيمة تقديرية، ومن ثم فهي تخضع للتعديل عندما يعرف المبلغ النقدي الذي سيستخدم في السداد على وجه التحديد. وطبقاً لذلك، يركز المؤيدون لمدخل العملية الواحدة على واقعة السداد النقدي (Cash-Payment) بدلاً من التركيز على واقعة تقدير سعر العملية (Bargained-Price).

ويتفق المؤلف مع وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة المالية التي تنص على تطبيق مدخل العمليتان على الأنشطة التجارية التي تتم مع أطراف أجنبية وكذلك على عمليات الإقراض والاقتراض التي تتم بنقد أجنبي. ويمكننا القول بأن قابلية الفصل والتمييز بين مظهري الشراء والتمويل في العملية التجارية الأجنبية هي حقيقة لا يمكن إنكارها. فالمستورد الذي يؤجل سداد قيمة مشترياته من مورد أجنبي، هو في واقع الأمر يتخذ قراراً مفترضاً وجود مخاطر التقلب في أسعار الصرف. وافتراض هذه المخاطر يمكن قياسها بمقدار المكاسب أو الخسائر المحققة وقت سداد قيمة المشتريات (أو في نهاية الفترة المحاسبية إذا كان الإلتزام ما زال قائماً).

عقود الصرف المؤجلة: Forward Exchange Contracts:

تعتبر عقود الصرف المؤجلة نوع آخر من العمليات التي تنطوي على عملات أجنبية. فعقد الصرف المؤجل، هو اتفاق على مبادلة عملات مختلفة في تاريخ محدد في المستقبل بسعر صرف يكون نافذ المفعول عندما يصبح العقد موضع التنفيذ في ذلك التاريخ. وقد تكون أسعار الصرف المؤجلة أكبر أو أقل من أسعار الصرف المعلنة في الوقت الحالي لعملة أجنبية معينة، ويعتمد تحديد أسعار الصرف المؤجلة على التوقعات المتعلقة بالتقلبات في معدلات تبادل العملات الأجنبية.

هذا وقد أرسى مجلس معايير المحاسبة FASB في تقريره رقم (٥٢) معايير محاسبية خاصة بعقود الصرف المؤجلة التالية:

١ - عقود الصرف المؤجلة التي لا تستهدف تجنب مخاطر صافي استثمار معين في شركة أجنبية، أو الوفاء بالتزام محدد بالنقد الأجنبي.

٢ - عقود الصرف المؤجلة التي تستهدف تجنب مخاطر الوفاء بالتزام مؤكد بالنقد الأجنبي في تاريخ محدد.

٣ - عقود المضاربة في النقد الأجنبي.

وسوف نتناول في الجزء التالي الأنواع الثلاثة السابقة الخاصة بعقود الصرف المؤجلة مع تفسير كل منها بقيود توضيحية.

عقد الصرف المؤجل الذي لا يستهدف تجنب مخاطر محددة:

Forward Exchange Contract Not Intented to Hedge

إذا رجعنا إلى مثالنا السابق المتعلق بالشركة الأمريكية، حيث نفترض أنه في الخامس من ربيع الثاني ١٤٠٦، وقعت الشركة الأمريكية على عقد صرف مؤجل بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ مارك إلماني لتغطية عمليات الاستيراد المتوقعة مع عدد من الموردين الإلمان. ولأن الشركة الأمريكية لم يكن عليها أي التزام محدد لدفع ماركات إلمانية في الخامس من ربيع الثاني ١٤٠٦، فعندئذ لا يعتبر عقد الصرف المؤجل واقياً من التزام مؤكد يستحق الدفع بالنقد الأجنبي. فإذا افترضنا أن أسعار صرف الماركات الإلمانية في الخامس من ربيع الثاني ١٤٠٦ كانت على النحو التالي:

أسعار الصرف المعلنة للمارك الإلماني:

شراء ٤٤٣ ر ـ دولار

بيع ٤٥٢ ر ـ دولار

أسعار الصرف المؤجلة للمارك الإلماني:

عن عقود مدتها ٣٠ يوماً ٤٦٤ ر ـ دولار

عن عقود مدتها ٦٠ يوماً ٤٧٨ ر ـ دولار

عن عقود مدتها ٩٠ يوماً ٤٨٩ر ـ دولار

وطبقاً للبيانات السابقة، نجد أن الإلتزام المتعلق بعقد صرف مؤجل لمدة ٦٠ يوماً بمبلغ ٠٠٠ ٥٠٠ مارك إلماني، والذي حصلت عليه الشركة الأمريكية في الخامس من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ يقدر بمبلغ ٠٠٠ ٢٣٩ دولار (٠٠٠ ٥٠٠ مارك) إلماني× ٤٧٨ ر ـ دولار= ٠٠٠ ٢٣٩). أما القيمة الحالية لهذا الإلتزام فهي تعادل مبلغ ٠٠٠ ٢٢٦ دولار محسوبة على أساس سعر الصرف المعلن عند البيع كما يلي: ٠٠٠ ٥٠٠ مارك إلماني×٤٥٢, ٠ دولار= ٠٠٠ ٢٢٦ دولار. ويتم قياس الخصم على عقد الصرف المؤجل بضرب مقدار النقد الأجنبي للعقد في الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف المعلن في تاريخ إبرام العقد. ويعتبر الخصم في هذه الحالة بمثابة تكلفة فوائد ومِنْ ثم يجب تحميلها على فترة العقد كمصروف.

ونوضح فيما يلي قيد اليومية الذي تسجله الشركة الأمريكية بمناسبة حصولها على عقد صرف مؤجل بتاريخ ١٤٠٦/٤/٥:

٠٠٠ ٢٢٦ الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (٠٠٠ ٥٠٠ مارك إلماني× ٤٥٢ ر دولار معدل الصرف المعلن للبيع)

٠٠٠ ١٣ الخصم على عقد الصرف المؤجل [٠٠٠ ٥٠٠ مارك × (٤٧٨ ر - ٤٥٢ ر)] تحت الدفع

٠٠٠ ٢٣٩ عقد الصرف المؤجل تحت الدفع (٠٠٠ ٥٠٠ مارك× ٤٧٨ ر ـ دولار سعر الصرف المؤجل)

إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ مارك لمدة ٦٠ يوماً على أساس معدل صرف مؤجل قدره مارك واحد= ٤٧٨ ر - دولار.

وخلال فترة العقد ومدتها ٦٠ يوماً، قد تحقق الشركة الأمريكية مكاسب أو تتحمل خسائر إذا تغير سعر الصرف المعلن بالنسبة للمارك الإلماني، لأن هذا التغير يؤدي بدوره إلى تغير القيمة الحالية للاستثمار في عقد الصرف المؤجل. فإذا افترضنا على سبيل المثال، أن سعر الصرف المعلن لبيع الماركات الإلمانية تغير في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٦ هـ وأصبح المعدل مارك واحد=٤٤٦ر-دولار، وإذا كانت الشركة العالمية تقوم بإعداد قوائمها المالية شهرياً، فهي عندئذ تسجل القيد التالي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ.

٣٠٠٠		مكاسب وخسائر العمليات [٥٠٠ ٠٠٠ مارك × (٠,٤٥ - ٠,٤٤٦ دولار)].
٥٤١٧		مصروف الفوائد (١٣ ٠٠٠ × ٢٥/٦٠
	٣٠٠٠	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل
	٥٤١٧	الخصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع

إثبات الاعتراف بالخسائر على عقد الصرف المؤجل والناتجة من انخفاض سعر الصرف المعلن للماركات الإلمانية من ٤٥٢و دولار إلى ٤٤٦ ر دولار، واستنفاد الخصم عن العقد في ١٤٠٦/٤/٣٠ هـ.

وإذا افترضنا أن سعر الصرف المعلن للبيع تغير مرة أخر في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ فأصبح مارك واحد= ٤٤٩ ر دولار، فعندئذ يجب تسجيل القيد التالي:

١٥٠٠		الاستثمار في عقد الصرف المؤجل [٥٠٠٠٠٠ مارك × (٤٤٩ر-دولار - ٤٤٦ر-دولار)]
٦٧١٧	١٥٠٠	مصروف الفوائد (١٣٠٠٠ دولار× ٣٠/٦٠)
	١٥٠٠	مكاسب وخسائر عمليات الصرف
	٦٧١٧	الخصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع

إثبات الاعتراف بالمكاسب على عقد الصرف المؤجل والناتجة عن ارتفاع سعر الصرف المعلن للماركات الإلمانية من ٤٤٦ ر-دولار إلى ٤٤٩-دولار، واستنفاد الخصم على العقد حتى ١٤٠٦/٥/٣٠ هـ.

وإذا افترضنا أن سعر الصرف المعلن للبيع تغير للمرة الثالثة فأصبح بمعدل

مارك إلماني= ٤٥١ ر دولار في الخامس من جمادى الثانية ١٤٠٦ وهو تاريخ وفاء الشركة الأمريكية بقيمة العقد المؤجل لمدة ٦٠ يوماً. وفي هذه الحالة يتطلب الأمر تسجيل القيود التالية:

١٠٠٠		الاستثمار في عقد الصرف المؤجل [(٥٠٠ ٠٠٠ مارك× ٤٥١, ٠ - ٤٤٩, ٠ دولار)]
٨٦٦		مصروف الفوائد (١٣ ٠٠٠× ٤/٦٠)
	١٠٠٠	مكاسب وخسائر عمليات الصرف
	٨٦٦	الخصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع

إثبات الاعتراف بالمكاسب على عقد الصرف المؤجل الناتجة عن ارتفاع سعر **الصرف المعلن للماركات الالمانية من ٤٤٩, ٠ إلى ٤٥١, ٠ دولار، واستنفاد الخصم عن العقد حتى ١٤٠٦/٦/٤ هـ.**

٢٢٥,٥٠٠		الاستثمار في ماركات إلمانية (٥٠٠,٠٠٠ مارك× ٤٥١, ٠ دولار)
٢٣٩,٠٠٠		عقد الصرف المؤجل تحت الدفع (٥٠٠,٠٠٠ مارك× ٤٧٨, ٠ دولار
	٢٢٥,٥٠٠	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل
	٢٣٩,٠٠٠	النقدية

إثبات دفع المستحق عن عقد الصرف المؤجل بمبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ مارك واستلام الماركات المتفق عليها.

بعد ترحيل القيود السابقة. تظهر حسابي الاستثمار والخصم في دفتر أستاذ الشركة العالمية على النحو الموضح فيما يلي:

الاستثمار في عقد الصرف المؤجل

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/٤/٥	الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة ٦٠ يوماً بمبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ مارك	٢٢٦ ٠٠٠		٢٢٦ ٠٠٠
١٤٠٦/٤/٣٠	الخسائر من عمليات الصرف		٣ ٠٠٠	٢٢٣ ٠٠٠
١٤٠٦/٥/٣١	المكاسب من عمليات الصرف	١ ٥٠٠		٢٢٤ ٥٠٠
١٤٠٦/٦/٤	المكاسب من عمليات الصرف	١ ٠٠٠		
١٤٠٦/٦/٤	استلام الماركات الالمانية		٢٢٥ ٥٠٠	—

الخصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/٤/٥	الحصول على عقد الصرف المؤجل	١٣ ٠٠٠		١٣ ٠٠٠
١٤٠٦/٤/٣٠	الاستنفاد حتى ١٤٠٦/٤/٣٠		٥ ٤١٧	٧٥٨٣
١٤٠٦/٥/٣١	الاستنفاد حتى ١٤٠٦/٥/٣٠		٦ ٧١٧	٨٦٦
١٤٠٦/٦/٤	الاستنفاد حتى ١٤٠٦/٦/٥		٨٨٦	—

ويتضح مما سبق أن الشركة العالمية تحملت مصروف فوائد قدره ١٣ ٠٠٠ دولار، بالإضافة إلى خسارة صافية قدرها ٥٠٠ دولار (٣ ٠٠٠- ١ ٥٠٠- ١ ٠٠٠ دولار= ٥٠٠ دولار) خلال ستون يوماً وهي فترة عقد الصرف المؤجل لمبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ مارك. ومقابل ذلك استفادت الشركة العالمية من معرفة المبلغ الإجمالي الواجب دفعه بالماركات في الخامس من جمادى الثانية وهو تاريخ استحقاق عقد الصرف المؤجل. وعندما تستلم الشركة الأمريكية الماركات الإلمانية سوف تتمكن من دفع المبالغ المستحقة للموردين الإلمان بالماركات في تاريخ الاستحقاق.

هذا، وتدرج المكاسب والخسائر الناتجة من عمليات الصرف في قائمة الدخل الشهرية الخاصة بالشركة الأمريكية، بينما يظهر رصيد حساب الاستثمار في عقد الصرف المؤجل بالميزانية العمومية لهذه الشركة ضمن الأصول المتداولة، أما رصيد حساب عقد الصرف المؤجل تحت الدفع فهو يظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل مطروحاً منه رصيد حساب الخصم المرتبط به. وبعد الخامس من جمادى الثانية ١٤٠٦ يظهر رصيد حساب الاستثمار في ماركات إلمانية ضمن الأصول المتداولة في الميزانية العمومية للشركة الأمريكية.

عقد الصرف الأجنبي المخصص للوفاء بالتزام قابل للتحديد ذاتياً:

Forward Exchange Contract to Hedge an Identifiable Commitment:

لقد اشترط التقرير رقم (٥٢) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية وجود متطلبات معينة في حالة عقود الصرف المؤجلة التي تستهدف تجنب مخاطر الوفاء

بالتزام يكون قابل للتحديد ذاتياً، وهذه الشروط هي[1]:

١ ـ أن تكون عملية الصرف الأجنبي مخصصة لتجنب مخاطر الالتزام بالنقد الأجنبي.

٢ ـ أن يكون الإلتزام بالعملة الأجنبية مؤكداً.

وإذا توفر الشرطين السابقين في عقد الصرف، وكانت قيمته لا تزيد عن مقدار الإلتزام المحدد بالنقد الأجنبي فمن اللازم تأجيل الاعتراف بالعناصر التالية:

أ ـ الخصم (أو العلاوة) على عقد الصرف الأجنبي المرتبط بفترة الالتزام (لاحظ أننا في الجزء السابق كنا نستنفد الخصم).

ب ـ المكاسب الناتجة عن عملية الصرف الأجنبي خلال فترة العقد.

جـ ـ الخسائر الناتجة من عملية الصرف الأجنبي خلال فترة العقد (ويستثنى من ذلك الاعتراف بالخسائر عند تخفيض المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق في فترة محاسبية تالية).

هذا وقد تزيد قيمة عقد الصرف المؤجل، الذي يتفق والشروط السابقة، عن مقدار الالتزام القابل للتحديد ذاتياً بالنقد الأجنبي. وإذا كان الأمر كذلك، يجب أن نؤجل المكاسب والخسائر في حدود الالتزام الذي يفي به العقد المؤجل، أما المكاسب والخسائر التي لم تؤجل فتظهر في قائمة الدخل عندما تتغير أسعار الصرف.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن عقد الصرف المؤجل الذي يفي بالتزام قابل للتحديد ذاتياً بالنقد الأجنبي، نفترض أن الشركة الأمريكية أصدرت في غرة جمادى الأولى ١٤٠٦ طلب لشراء بضاعة من المورد الإلماني بسعر إجمالي قدره ١٧٥ ٠٠٠ مارك، على أن يتم الدفع والاستلام في ٣٠ من جمادى الثاني ١٤٠٦ هـ، وحتى تتجنب الشركة العالمية مخاطر التقلبات في سعر صرف الماركات الإلمانية فقد وقعت في غرة جمادى الأولى على عقد صرف مؤجل ومؤكد لاستلام

(١) المرجع السابق ص: ٩.

١٧٥ ٠٠٠ مارك في نهاية شهر جمادى الثانية. ونعرض فيما يلي جدولاً يوضح معدلات الصرف للماركات في الفترة من غرة جمادى الأولى حتى نهاية جمادى الثاني ١٤٠٦.

	غرة جمادى الأولى	نهاية جمادى الأولى	نهاية جمادى الثانية
معدلات الصرف المعلنة للمارك الالماني:			
للشراء	٤٥٤ ر ـ	٤٤٩ ر ـ	٤٥٥ ر ـ
للبيع	٤٦٢ ر ـ	٤٥٨ ر ـ	٤٦٦ ر ـ
معدلات الصرف المؤجلة للمارك الالماني:			
عن عقود لمدة ٣٠ يوم	٤٧٧ ر ـ	٤٧٢ ر ـ	٤٨٧ ر ـ
عن عقود لمدة ٦٠ يوم	٤٩٣ ر ـ	٤٨٨ ر	٤٩٥ ر ـ
عن عقود لمدة ٩٠ يوم	٥١٩ ر ـ	٥٠٢ ر ـ	٥٢٠ ر ـ

وبناء على هذه المعلومات نوضح في الجزء التالي قيود اليومية التي تسجلها الشركة الأمريكية عند إبرام عقد الصرف الأجنبي، وعند استلام البضاعة من المورد الأجنبي، ثم عند دفع الثمن إلى المورد.

الشركة الأمريكية

دفتر اليومية العامة

٨٠ ٨٥٠ الاستثمار في عقد الصرف غرة جمادى الأولى ١٤٠٦ هـ.
(١٧٥ ٠٠٠ مارك×٤٦٢ ر ٠ سعر البيع المعلن)

٥ ٤٢٥ الخصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع

٨٦ ٢٧٥ عقد الصرف المؤجل تحت الدفع
(١٧٥ ٠٠٠ مارك× ٤٩٣ ر ٠ سعر الصرف المؤجل)

إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة ٦٠ يوماً لمبلغ ١٧٥ ٠٠٠ مارك بمعدل صرف مؤجل قدره مارك واحد= ٤٩٣ ر ـ دولار.

٧٠٠ المكاسب والخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف الأجنبي ٣٠ جمادى الثانية ١٤٠٦ هـ

[١٧٥٠٠٠ مارك× (٤٦٢ ر ـ ٤٥٨ ر ـ دولار)]

٧٠٠ الاستثمار في عقد الصرف المؤجل

إثبات تأجيل الخسائر الناتجة من انخفاض سعر الصرف المعلن للمارك الإلماني من ٤٦٢ ر ـ دولار إلى ٤٥٨ ر ـ دولار.

١ ٤٠٠ الاستثمار في عقد الصرف الأجنبي ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٦ هـ

[(٤٦٦ ر ٠- ٤٥٨ ر ٠ دولار)× ١٧٥ ٠٠٠ مارك]

١ ٤٠٠ المكاسب والخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف الأجنبي

إثبات تأجيل المكاسب الناتجة من ارتفاع سعر الصرف الأجنبي للمارك الإلماني من ٤٥٨ ر ٠ إلى ٤٦٦ ر ٠ دولار.

٨٦ ٢٧٥ المخزون ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٦ هـ

(٨١ ٥٥٠- ٧٠٠+ ٤٢٥ ٥ دولار)

٧٠٠ المكاسب والخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف الأجنبي

(١ ٤٠٠ دولار- ٧٠٠ دولار)

٥ ٤٢٥ الخصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع

٨١ ٥٥٠ الدائنون (١٧٥ ٠٠٠ مارك× ٤٦٦ ر ٠)

إثبات شراء بضاعة من المورد الإلماني مقابل ١٧٥ ٠٠٠ مارك محولة وفقاً لسعر الصرف المعلن للبيع وقدره مارك واحد= ٤٦٦ ر ٠ دولار، وزيادة تكلفة البضاعة بقيمة الخصم على عقد الصرف المؤجل مطروحاً منها صافي المكاسب والخسائر المؤجلة الناتجة من عملية الصرف.

٨٦ ٢٧٥ عقد الصرف المؤجل تحت الدفع ٣٠ من جمادى الثاني ١٤٠٦ هـ

٨١ ٥٥٠ الاستثمار في ماركات إلمانية

٨١ ٥٥٠ الاستثمار في عقد الصرف المؤجل

(٨٠ ٨٥٠- ٧٠٠+ ١ ٤٠٠ دولار)

٨٦ ٢٧٥ النقدية

إثبات دفع قيمة عقد الصرف المؤجل بالدولار واستلام الماركات الالمانية.

٨١ ٥٥٠	الدائنون		٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٦ هـ
	٨١ ٥٥٠	الاستثمار في ماركات إلمانية	

إثبات سداد الالتزام المستحق للمورد الالماني.

ويمكننا القول أن هذا الأسلوب المحاسبي يعتبر ملائماً لأن الشركة الأمريكية حصلت على عقد الصرف المؤجل للوفاء بالتزام قابل للتحديد ذاتياً بالنقد الأجنبي. وحصول الشركة على مثل هذا العقد يمكنها من التحديد المسبق للتكلفة الإجمالية للبضاعة المشتراة من المورد الأجنبي بمبلغ ٨٦ ٢٧٥ دولار، وهو يعادل القيمة الإجمالية للدولارات المدفوعة مقابل عقد الصرف المؤجل. ونوضح فيما يلي مفردات هذه التكلفة:

تكلفة البضاعة المشتراة طبقاً للفاتورة (١٧٥ ٠٠٠ مارك× ٤٦٦ ر ٠ دولار سعر الصرف المعلن للبيع في تاريخ استلام البضاعة)	٨١ ٥٥٠ دولار
الخصم على عقد الصرف المؤجل للماركات الالمانية	٥ ٤٢٥
صافي المكاسب المؤجلة الناتجة عن عقد الصرف المؤجل	(٧٠٠)
التكلفة الإجمالية للبضاعة	٨٦ ٢٧٥

عقد الصرف المؤجل بغرض المضاربة:

Forward Exchange Contract for Speculation:

لا توجد هناك معالجة محاسبية مستقلة لقيمة الخصم أو العلاوة على عقد الصرف المؤجل الذي يتم الحصول عليه بغرض المضاربة في النقد الأجنبي فعقد الصرف المؤجل الذي يبرم لغرض المضاربة يشبه الاستثمار قصير الأجل في السندات القابلة للتداول والتي لا يتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها، ولذلك يتم المحاسبة عن الخصم أو العلاوة بالطريقة التي تستخدم في هذا النوع من الاستثمار.

وتحسب المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عقد الصرف المؤجل بغرض

المضاربة عن طريق ضرب مقدار النقد الأجنبي المثبت في العقد في الفرق بين سعر الصرف المؤجل المتاح عن الفترة المتبقاة من العقد، وسعر الصرف المؤجل المتعاقد عليه أو سعر الصرف المؤجل الذي استخدم في حساب آخر عملية للمكسب أو الخسارة. هذا وتدرج المكاسب أو الخسائر الناتجة من عقد الصرف المؤجل في قائمة دخل الفترة المحاسبية التي تغيرت فيها أسعار الصرف.

ولتوضيح ما سبق نفترض أن أسعار صرف الماركات الالمانية عن الفترة من غرة جمادى الأولى حتى نهاية جمادى الثانية سنة ١٤٠٦ كانت على النحو التالي:

	غرة جمادى الأولى	نهاية جمادى الأولى	نهاية جمادى الثانية
أسعار الصرف المعلنة للمارك الالماني:			
للشراء	٤٥٤ ر ٠	٤٤٩ ر ٠	٤٥٥ ر ٠
للبيع	٤٦٢ ر ٠	٤٥٨ ر ٠	٤٦٦ ر ٠
أسعار الصرف المؤجلة للمارك الالماني:			
عن عقود لمدة ٣٠ يوماً	٤٧٧ ر ٠	٤٧٢ ر ٠	٤٨٧ ر ٠
عن عقود لمدة ٦٠ يوماً	٤٩٣ ر ٠	٤٨٨ ر ٠	٤٩٥ ر ٠
عن عقود لمدة ٩٠ يوماً	٥١٩ ر ٠	٥٠٢ ر ٠	٥٢٠ ر ٠

وفي غرة جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ هـ حصلت شركة الأنور الأمريكية على عقد صرف مؤجل لمدة ٦٠ يوماً بمبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ مارك الماني، حيث كانت الشركة تتوقع زيادة أسعار الصرف المعلنة للماركات خلال فترة ستون يوماً.

ونعرض فيما يلي قيود اليومية التي تسجلها شركة الأنور الأمريكية عن ذلك العقد بافتراض أن الشركة تقوم بإعداد قوائمها المالية شهرياً.

شركة الأنور الأمريكية

دفتر اليومية العامة

٩٨ ٦٠٠ الاستثمار في عقد الصرف المؤجل غرة جمادى الأولى ١٤٠٦
(٢٠٠ ٠٠٠ مارك× ٤٩٣ ر ٠ دولار.

٩٨ ٦٠٠ عقد صرف مؤجل تحت الدفع

إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة ٦٠ يوماً لمبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ مارك بمعدل صرف مؤجل قدره مارك واحد= ٤٩٣ر٠ دولار

٤ ٢٠٠ المكاسب والخسائر من عمليات الصرف ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٦ هـ
[٢٠٠ ٠٠٠ مارك× (٤٩٣ ر ٠- ٤٧٢ دولار)]

٤ ٢٠٠ الاستثمار في عقد الصرف المؤجل

إثبات الاعتراف بالخسائر من عقد الصرف المؤجل الناتجة من الفرق بين سعر الصرف المؤجل المتعاقد عليه (مارك واحد= ٤٩٣ ر ٠ دولار) وسعر الصرف المؤجل عن فترة الثلاثين يوماً المتبقاة من العقد (مارك واحد= ٤٧٢ ر ٠ دولار).

٩٤ ٤٠٠ الاستثمار في ماركات المانية ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ
٩٨ ٦٠٠ عقد صرف مؤجل تحت الدفع

٩٤ ٤٠٠ الاستثمار في عقد الصرف المؤجل
(٩٨ ٦٠٠- ٤ ٢٠٠ دولار)

٩٨ ٦٠٠ النقدية

إثبات دفع قيمة عقد الصرف المؤجل واستلام الماركات الإلمانية.

٩١ ٠٠٠ النقدية (٢٠٠ ٠٠٠ مارك× ٤٥٥ ر ٠) ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٦
٣ ٤٠٠ المكاسب والخسائر من عمليات الصرف
[٢٠٠ ٠٠٠ مارك× (٤٧٢ ر ـ ٤٥٥ ر ـ دولار)

٩٤ ٤٠٠ الاستثمار في ماركات إلمانية

إثبات بيع الماركات الإلمانية بسعر الشراء المعدل وقدره مارك واحد= ٤٥٥ ر ـ دولار، والاعتراف بالخسائر المترتبة على عملية الصرف.

ومن الملاحظ أن توقعات شركة الأنور عن زيادة أسعار الصرف المعلنة للماركات الإلمانية لم تتحقق، ولكن حدث العكس وتحملت الشركة خسائر إجمالية قدرها ٧٦٠٠ دولار (٤٢٠٠ +٣٤٠٠ = ٧٦٠٠ دولار) نتجت عن عقد الصرف المؤجل الذي تم إبرامه لغرض المضاربة.

وبناء على كل ما سبق نلخص في الجدول التالي إجراءات المحاسبة عن عقود الصرف المؤجلة التي ناقشناها في الأجزاء السابقة.

الغرض من العقد	الخصم أو العلاوة على العقد		المكاسب أو الخسائر المترتبة على العقد	
	المقياس	المحاسبة	المقياس	المحاسبة
لا يستهدف الوفاء بالتزام محدد بالنقد الأجنبي	الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف المعلن في تاريخ العقد	يستنفد كمصروف أو إيراد على مدى فترة العقد	الفرق بين أسعار الصرف المعلنة في تاريخ القياس وتاريخ العقد (أو آخر تاريخ للقياس)	تدرج في قائمة دخل الفترة المحاسبية التي تغيرت فيها أسعار الصرف
يستهدف الوفاء بالتزام محدد بالنقد الأجنبي	الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف المعلن في تاريخ العقد	لا يستنفد خلال فترة العقد، ويحمل على تكلفة البضاعة المشتراة عند استلامها	الفرق بين أسعار الصرف المعلنة في تاريخ القياس وتاريخ العقد (أو آخر تاريخ للقياس)	تؤجل المكاسب على أن تطرح من تكلفة البضاعة المشتراة عند استلامها وذلك في حدود قيمة الالتزام المحدد بالنقد الأجنبي. أما المكاسب المرتبطة بالجزء الزائد من قيمة عقد الصرف المؤجل عن مقدار الالتزام يتم الاعتراف بها وتظهر في قائمة الدخل عندما تتغير أسعار الصرف وإذا ترتب على العقد خسائر يجب تأجيلها إذا لم يترتب على تأجيلها تحميل الفترة المحاسبية التالية بخسائر.

المضاربة	الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف المعلن في تاريخ العقد	لا يتم المحاسبية عن الخصم أو العلاوة بصفة مستقلة.	الفرق بين سعر الصرف المؤجل عن الفترة المتبقاة من العقد ومعدل الصرف المتعاقد عليه أو المعدل الذي سبق استخدامه في آخر عملية مكسب أو خسارة.	تدرج في قائمة دخل الفترة المحاسبية التي تغير خلالها أسعار الصرف.

القوائم المالية المجمعة أو الموحدة عن الفروع أو الشركات التابعة الأجنبية

Consolidated or combined Financial statements for foreign subsidiaries or branches

قد تكون الشركة الأم أمريكية، بينما فروعها أو شركاتها التابعة في دول أجنبية، وعندئذ تقوم الشركة الأمريكية بإعداد القوائم المالية المجمعة أو الموحدة التي تتضمن الأصول والإلتزامات ونتائج العمليات المتعلقة بفروعها أو شركاتها التابعة الموجودة في دول أجنبية. وعند إعداد مثل هذه القوائم يجب أن تقوم الشركة الأمريكية بتحويل Translate المبالغ التي تظهر بالقوائم المالية الخاصة بهذه الوحدات الأجنبيه من العملة الرسمية Functional currency لهذه الوحدات إلى الدولار الأمريكي. ومثل هذه المعالجة يجب أن تتم أيضاً بالنسبة للشركات التابعة الأجنبية غير الموحدة، وأي شركات أخرى مستثمر فيها ويتم المحاسبة عنها وفقاً لأساس الملكية.

العملة الرسمية: Functional Currency:

قام مجلس معايير المحاسبة المالية بتعريف العملة الرسمية في تقريره رقم (٥٢) على النحو التالي(١):

«العملة الرسمية لوحدة إقتصادية معينة هي عملة المجتمع الإقتصادي الذي فيه الوحدة بصفة أساسية، وهي عادة عملة المجتمع الذي تتولد فيه التدفقات النقدية الأساسية سواء متحصلات أو مدفوعات».

فإذا كان هناك وحدة إقتصادية معينة تتمتع بإكتفاء ذاتي نسبياً في عملياتها واندمجت مع وحدة أخرى في دوله معينة فتكون العملة الرسمية بصفة عامة هي عملة تلك الدولة التي تنتمي إليها الشركة المندمجة. ومع ذلك، فقد لا تكون العملة الرسمية لوحدة أجنبية معينة هي عملة الدولة التي تقع فيها. فعلى سبيل

(١) FASB Statement No:52m PP 3 - 4.

المثال، يمكن أن تكون عملة الشركة القابضة هي العملة الرسمية بالنسبة للعمليات المباشرة والمكملة لعمليات الشركة القابضة أو العمليات التي تكون إمتداداً لعملياتها.

هذا وقد تضمن التقرير رقم (٥٢) مجموعة من الإرشادات للمساعدة في تحديد العملة الرسمية لوحدة أجنبية معينة[١]:

يجب أن يؤخذ في الإعتبار العوامل الإقتصادية الأساسية الموضحة فيما بعد، وأي عوامل ممكنة أخرى، عند تحديد العملة الرسمية، ويمكن الأعتماد على واحد أو أكثر من هذه العوامل:

(أ) مؤشرات التدفق النقدي:

١ ـ **تستخدم العملة الأجنبية**: عندما تتم التدفقات النقدية المتعلقة بأصول والتزامات الوحدة الأجنبية بعملة أجنبية بصفة أساسية، وألا يكون لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية للشركة القابضة.

٢ ـ **تستخدم عملة الشركة القابضة**: عندما تؤثر التدفقات النقدية المتعلقة بأصول والتزامات الوحدة الأجنبية على التدفقات النقدية للشركة القابضة في الفترة القصيرة، وأن تكون متاحة للتحويل إلى الشركة القابضة.

(ب) مؤشرات أسعار المبيعات:

١ ـ **تستخدم العملة الأجنبية**: عندما لا تستجيب أسعار بيع منتجات الوحدة الأجنبية للتغيرات في أسعار الصرف في الفترة القصيرة وأن يعتمد تحديد أسعار هذه المنتجات على المنافسة المحلية أو التشريعات الحكومية المحلية.

٢ ـ **تستخدم عملة الشركة القابضة**: عندما تستجيب أسعار بيع منتجات الوحدة الأجنبية للتغيرات في أسعار الصرف في الفترة القصيرة، وهو الأمر الذي يحدث عندما تتحدد أسعار البيع على ضوء المنافسة العالمية أو أسعار دولية.

---

(١) المرجع السابق، من ص ٢٥ إلى ص ٢٧.

(جـ) مؤشرات أسواق البيع:

١ ـ **تستخدم العملة الأجنبية:** عندما تكون هناك سوق محلية نشطة لتصريف منتجات الوحدة الأجنبية، ويصدق نفس القول بالرغم من أحتمال تصدير كمية كبيرة من هذه المنتجات.

٢ ـ **تستخدم عملة الشركة القابضة:** عندما تتم معظم المبيعات في سوق الدولة التي تنتمي لها الشركة القابضة، أو عندما تتم عقود البيع بعملة الشركة القابضة.

(د) مؤشرات المصروفات:

١ ـ **تستخدم العملة الأجنبية:** عندما تكون تكاليف منتجات أو خدمات الوحدة الأجنبية تكاليف محلية بصفة أساسية، سواء أكانت تكاليف العمال أم المواد الأولية أم مقابل أي تسهيلات أخرى، ويصدق نفس القول بالرغم من إحتمال إستيراد بعض عناصر التكاليف من دول أخرى.

٢ ـ **تستخدم عملة الشركة القابضة:** عندما يتم الحصول على معظم عوامل الأنتاج اللازمة للوحدة الأجنبية من الدولة التي تقع فيها الشركة القابضة، سواء أكانت في شكل عمال، أم مواد أولية، أم أي تسهيلات أخرى.

(هـ) المؤشرات المالية:

١ ـ **تستخدم العملة الأجنبية:** عندما يكون التمويل بالعملة الأجنبية بصفة أساسية وأن تكون الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية كافية لسداد الإلتزامات الموجودة، والإلتزامات العادية والمتوقعة.

٢ ـ **تستخدم عملة الشركة القابضة:** عندما يكون التمويل من الشركة القابضة بصفة أساسية أو من أي مصدر آخر يتعامل بالدولار، أو عندما تكون الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية غير كافية لسداد الإلتزامات الموجودة والإلتزامات العادية المتوقعة دون الحصول على أموال إضافية من الشركة القابضة. إذا حصلت الوحدة الأجنبية على أموال إضافية من الشركة القابضة بغرض التوسع لا يعتبر أحد العوامل، بشرط أن تكون الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية كافية لسداد ذلك التمويل الإضافي.

(و) مؤشرات العمليات المقابلة والعلاقات المتبادلة:

١ ـ تستخدم العملة الأجنبية: عندما يكون حجم العمليات المقابلة منخفضاً وعندما لا توجد علاقة تبادلية قوية بين عمليات الوحدة الأجنبية والشركة القابضة. ومع ذلك قد تعتمد عمليات الوحدة الأجنبية على مزايا تنافسية تتمتع بها الشركة القابضة مثل حقوق الأختراع والعلامات التجارية.

٢ ـ تستخدم عملة الشركة القابضة: عندما يكون حجم العمليات المتبادلة كبيراً، وعندما توجد علاقة تبادلية قوية بين عمليات الوحدة الأجنبية والشركة القابضة.

ويتضح من الإرشادات السابقة أهمية تحديد العملة الرسمية الملائمة للوحدة الأجنبية.

أساليب بديلة لتحويل عملة القوائم المالية الخاصة بالوحدات الأجنبية:

Alternative methods for translating foreign entities financial

إذا كان سعر صرف العملة الرسمية الخاصة بأحد الفروع الأجنبية أو إحدى الشركات التابعة مستقراً ولا يتعرض للتقلبات فيكون من الأسهل تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية إلى الدولار.

ولكن إذا كانت أسعار الصرف تتغير بإستمرار، فعندئذٍ يواجه المحاسبون صعوبات تشبه تلك التي تواجههم عند تقويم المخزون خلال الفترة التي تتغير فيها الأسعار. وفي مثل هذه الحالة يثار التساؤل عن ماهية سعر الصرف أو أسعار الصرف الواجب إستخدامها في تحويل عناصر القوائم المالية المتعلقة بالوحدات الأجنبية؟ وفي هذا الصدد تعددت وجهات النظر قبل صدور تقرير مجلس معايير المحاسبية المالية رقم (٥٢)، وكانت توجد عدة أساليب لتحويل العملات الأجنبية يمكن تبويبها في ثلاثة أنواع رئيسية هي أسلوب العناصر الجارية وغير الجاريةوأسلوب العناصر النقدية وغير النقدية، ثم أسلوب سعر الصرف الجاري.

هذا وتتباين هذه الأساليب الثلاثة في طرق تحويل قيم عناصر الميزانية

العمومية. ونعرض في الأجزاء التالية تفسيراً موجزاً حول كل أسلوب من هذه الأساليب.

أسلوب العناصر الجارية وغير الجارية: Current/ Noncurrent Method

في ظل هذا الأسلوب تحول الأصول المتداولة والألتزامات قصيرة الأجل وفقاً لسعر الصرف السائد في تاريخ الميزانية العمومية الخاصة بالوحدة الأجنبية (أي سعر الصرف الجاري). أما الأصول والإلتزامات الأخرى وكذلك عناصر حقوق الملكية يتم تحويلها بأسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة عند تسجيل هذه الأصول والإلتزامات والحقوق في السجلات المحاسبية للوحدة الأجنبية. أما بالنسبة لقائمة الدخل، فتحول مصروفات الإستهلاك والإستنفاد طبقاً لأسعار الصرف التاريخية التي أستخدمت في الأصول المرتبطة بها، أما عناصر المصروفات والإيرادات الأخرى فيتم تحويلها بإستخدام متوسط سعر الصرف عن الفترة المحاسبية.

هذا وقد سبق استخدام هذا الأسلوب لعدة سنوات بموافقة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، إستناداً إلى أنه يركز على مظهر السيولة (التصفية ـ Liquidity) للمركز المالي الخاص بالوحدة الأجنبية عن طريق تقويم عناصر رأس المال العامل بما يعادل الدولارات في تاريخ إعداد الميزانية العمومية ولكن في الآونة الأخيرة، أعترض الكثيرون على هذا الأسلوب بسبب تخليه عن مبدأ التكلفة التاريخية، فالمخزون في هذا الأسلوب يقوم على أساس سعر الصرف الجاري Current Rate بدلاً من أسعار الصرف التاريخية Historical rates التي كانت سائدة في تاريخ شراء المخزون.

أسلوب العناصر النقدية، وغير النقدية:

Monetary/ Nonmonetary, Method

يتم في ظل هذا الأسلوب التركيز على خصائص الأصول والإلتزامات بدلاً من التركيز على أسلوب تبويبها في الميزانية العمومية، حيث يميز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية. وتتمثل الأصول والالتزامات النقدية في الحقوق والإلتزامات ذات القيم النقدية الثابتة حيث تحول بإستخدام سعر الصرف الجاري. أما الأصول

والإلتزامات الأخرى وحسابات حقوق الملكية فيتم تحويلها بإستخدام أسعار الصرف التاريخية الملائمة.

وفي قائمة الدخل يستخدم متوسط أسعار الصرف لكل عناصر الإيرادات والمصروفات بإستثناء الإستهلاك والإستنفاد وتكلفة البضاعة المبيعة حيث يتم تحويلها بإستخدام أسعار الصرف التاريخية الملائمة.

ويرى مؤيدو هذا الأسلوب أنه لا يتخلى عن مبدأ التكلفة التاريخية في القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية، ولأن القوائم يتم تجميعها أو توحيدها مع القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة متعددة الجنسية، فمن اللازم أن يكون هناك إتساق في المبادىء المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية المجمعة أو الموحدة. هذا وقد أستخدم أسلوب التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية بموافقة مجلس معايير المحاسبة المالية FASB قبل صدور التقرير رقم (٥٢).

أسلوب سعر الصرف الجاري: **Current Rate Method**

من الإنتقادات التي وجهت لأسلوب التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية أنه يغلب مظاهر الشركة القابضة على المركز المالي ونتائج عمليات الوحدة الأجنبية فوفقاً لهذا الأسلوب تظهر التغيرات في أصول وإلتزامات الوحدة الأجنبية وتظهر نتائج العمليات كما لو كانت نفذت بعملة الشركة القابضة، وهو الأمر الذي يتجاهل المركز المالي الفعلي وعلاقات العمليات في الوحدة الأجنبية.

وبسبب هذه الإنتقادات فضل البعض استخدام أسلوب سعر الصرف الجاري حيث يتم تحويل كل عناصر الميزانية العمومية بإستثناء حسابات حقوق الملكية بإستخدام سعر الصرف الجاري. أما حسابات حقوق الملكية فيتم تقويمها وفقاً لأسعار الصرف التاريخية.

وتأكيداً لخاصية العملة الرسمية وتطبيقها على عمليات الوحدة الأجنبية فقد تترجم كل الإيرادات والمصروفات بالسعر الجاري في تواريخ العمليات إذا أمكن تنفيذ ذلك عملياً. وإذا تعذر ذلك يستخدم متوسط سعر الصرف لكل الإيرادات والمصروفات.

معايير التحويل التي أرساها مجلس معايير المحاسبة المالية:
Standards for translation established by the FASB:

لقد تبنى مجلس معايير المحاسبة المالية في تقريره رقم (٥٢) أسلوب سعر الصرف الجاري لتحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية من العملة الرسمية لهذه الوحدة إلى الدولار الأمريكي باعتباره عملة الشركة القابضة الموجودة في الولايات المتحدة الأمريكية. وإذا كانت السجلات المحاسبية بالوحدة الأجنبية ممسوكة بعملة أخرى بخلاف عملتها الرسمية، فمن اللازم إعادة قياس Remeasure أرصدة الحسابات حتى تصبح بالعملة الرسمية قبل تعديل القوائم المالية. ويجب إعادة القياس بإستخدام أسلوب العناصر النقدية وغير النقدية الذي عرضناه في جزء سابق. وإذا كانت العملة الرسمية للوحدة الأجنبية هي الدولار، فعندئذٍ يكتفي بعملية إعادة القياس ولا يلزم الأمر تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية. ولأن عملية إعادة القياس يجب أن تسبق عملية التحويل فسوف نتناولها بالشرح في الجزء التالي أولاً

إعادة قياس العمليات المسجلة في دفاتر الوحدة الأجنبية:
Remeasurement of a foreign entity's accounting records

لقد أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية بمجموعة من الإرشادات التي يمكن الإعتماد عليها في إعادة قياس العمليات المسجلة في دفاتر الوحدة الأجنبية وهي:

«يجب أن تسفر عملية إعادة القياس عن النتائج نفسها كما لو كانت سجلات الوحدة الأجنبية ممسوكة أصلاً بالعملة الرسمية. ولتحقيق هذا الهدف، يجب إستخدام أسعار الصرف التاريخية بين العملة الرسمية وأي عملة أخرى لإعادة قياس القيم المسجلة في حسابات معينة (سوف نستخدم سعر الصرف الجاري للحسابات الأخرى...). ويجب أيضاً الأعتراف في الدخل الجاري بكل المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية إعادة قياس الأصول والإلتزامات النقدية التي لم تخضع للعملة الرسمية (مثال ذلك، الأصول والإلتزامات التي لم تخضع للدولار بينما كان الدولار هو العملة الرسمية)».

ونعرض فيما يلي العناصر غير النقدية التي تظهر في الميزانية العمومية

وحسابات الإيرادات والمصروفات التي ترتبط بهذه العناصر والتي يجب إعادة قياسها بإستخدام أسعار الصرف التاريخية، حتى تسفر هذه العناصر والحسابات عن النتائج نفسها كما لو كانت السجلات المحاسبية ممسوكة أصلاً بالعملة الرسمية. (أما العناصر الأخرى فيتم قياسها بإستخدام معدلات الصرف الجارية).

الأوراق المالية المسجلة بالتكلفة:

الإستثمارات في أسهم.
الإستثمارات في سندات ـ لا يستهدف الإحتفاظ بها حتى ميعاد الإستحقاق.
المخزون المسجل بالتكلفة.
المدفوعات المقدمة قصيرة الأجل مثل التأمين، والأعلان، والإيجار، .
الأصول الرأسمالية ومجمع الأستهلاك المرتبط بها.
الأصول غير الملموسة. مثل الشهرة، وحقوق الأختراع، والعلامات التجارية وحقوق الأمتياز.
الأعباء والعناصر الدائنة المؤجلة بإستثناء ضرائب الدخل المؤجلة.
الإيرادات المؤجلة.
الأسهم العادية لرأس المال.
الأسهم الممتازة المسجلة بسعر الأصدار.

أمثلة لبعض عناصر الإيرادات والمصروفات المرتبطة بالعناصر غير النقدية:

تكلفة البضاعة المبيعة.
مصروف استهلاك العقارات والأجهزة والمعدات.
مصروف إستنفاد الأصول غير الملموسة.
مصروف إستنفاد الأعباء والعناصر الدائنة المؤجلة بإستثناء ضرائب الدخل المؤجلة.

وبصفة عامة، يعتبر سعر الصرف التاريخي أو الجاري الملائم هو سعر الصرف المستخدم في تحويل العملة الأجنبية عند سداد التوزيعات. وطبقاً لذلك، إذا كانت إحدى الشركات الأمريكية متعددة الجنسية لها في الخارج فروع، أو شركات مستثمر فيها، أو شركات تابعة، فهي تستخدم سعر الصرف المعلن للشراء

في تاريخ إعداد الميزانية العمومية أو في تاريخ سابق لإعادة قياس القوائم المالية.

مثال توضيحي عن إعادة قياس أرصدة حسابات الوحدة الأجنبية:

لتوضيح كيفية إعادة قياس أرصدة حسابات الوحدة الأجنبية إلى عملتها الرسمية، نعود إلى مثالنا في الفصل الأول المتعلق بشركة الواحة حيث كانت البضاعة تشحن من المركز الرئيسي بالرياض إلى فرع الشركة بالبدائع بسعر يزيد عن التكلفة. وسوف نفترض في هذا الجزء أن المركز الرئيسي بالولايات المتحدة الأمريكية والفرع في فرنسا، وكلاهما يستخدم نظام المخزون المستمر. وسوف نفترض أيضاً أن العملة الرسمية للفرع هي الدولار الأمريكي، ومع ذلك فإن الفرع يمسك سجلاته المحاسبية بالفرنك الفرنسي

هذا، وسوف نكرر في هذا الفصل نفس العمليات التي عرضناها في الفصل الثالث بإفتراض وجود المركز الرئيسي في أمريكا والفرع في فرنسا، وسوف نوضح بجانب كل عملية معدل الصرف الأجنبي للفرنكات الفرنسية في تاريخ كل عملية.

عمليات السنة الأولى:

١ - أرسل المركز الرئيسي ١٠٠٠ دولار إلى الفرع (الفرنك =٢٠ر٠ دولار).

٢ - أرسل المركز الرئيسي بضاعة إلى الفرع كانت تكلفتها ٦٠٠٠٠ دولار، وسعر الفاتورة ٩٠٠٠٠ دولار. (الفرنك =٢٠ر٠ دولار).

٣ - أشترى الفرع أثاث بمبلغ ٢٥٠٠ فرنك، ويتم المحاسبة عن الأصول الرأسمالية في دفاتر المركز الرئيسي (الفرنك =٢٠ر٠ دولار).

٤ - بلغت مبيعات الفرع بالأجل مبلغ ٥٠٠٠٠٠ فرنك (الفرنك =١٦ر٠ دولار) وكانت تكلفة هذه البضاعة ٣٣٧٥٠٠ فرنك.

٥ - حصل الفرع من العملاء مبالغ قدرها ٢٤٨٠٠٠ فرنك. (الفرنك =٢٥ر٠ دولار).

٦ - بلغت مصروفات العمليات المسددة نقداً بمعرفة الفرع ٨٠٠٠٠ فرنك (الفرنك =٢٥ر٠ دولار).

٧ - حول الفرع إلى المركز الرئيسي مبالغ قدرها ٢٥٠ ١٥٦ فرنك (الفرنك =٢٤ر٠ دولار).

٨ - بلغت مصروفات العمليات التي أنفقت بمعرفة المركز الرئيسي وحملها على الفرع ٣٠٠٠ دولار (الفرنك =٢٤ر٠ دولار).

هذا وقد كان سعر الصرف في نهاية العام الفرنك =٢٣ر٠ دولار. وبناء على هذه المعلومات نوضح في الصفحة التالية كيفية تسجيل العمليات في دفاتر كل من المركز الرئيسي بالولايات المتحدة الأمريكية والفرع في فرنسا.

شركة الواحة
دفتري اليومية العامة في كل من المركز الرئيسي والفرع
عن السنة الأولى

رقم العملية	المركز الرئيسي (السجلات المحاسبية بالدولار)	الفرع الفرنسي (السجلات المحاسبية بالفرنك)
(١)	١٠٠٠ الاستثمار في فرع فرنسا	٥٠٠٠ النقدية
	١٠٠٠ النقدية	٥٠٠٠ المركز الرئيسي
(٢)	٩٠٠٠٠ الاستثمار في فرع فرنسا	٤٥٠٠٠ المخزون
	٦٠٠٠٠ المخزون	٤٥٠٠٠ المركز الرئيسي
	٣٠٠٠٠ مخصص تقويم البضاعة بالزيادة	
(٣)	٥٠٠ الأثاث - بفرع فرنسا	٢٥٠٠ المركز الرئيسي
	٥٠٠ الاستثمار في فرع فرنسا	٢٥٠٠ النقدية
(٤)	لا توجد قيود	٥٠٠٠٠٠ العملاء
		٣٣٧٥٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة
		٥٠٠٠٠٠ المبيعات
		٣٣٧٥٠٠ المخزون
(٥)	لا توجد قيود	٢٤٨٠٠٠ النقدية
		٢٤٨٠٠٠ العملاء
(٦)	لا توجد قيود	٨٠٠٠٠ مصروفات العمليات
		٨٠٠٠٠ النقدية
(٧)	٣٧٥٠٠ النقدية	١٥٦٢٥٠ المركز الرئيسي
	٣٧٥٠٠ الاستثمار في فرع فرنسا.	١٥٦٢٥٠ النقدية
(٨)	٣٠٠٠ الاستثمار في فرع فرنسا	١٢٥٠٠ مصروفات العمليات
	٣٠٠٠ مصروفات العمليات	١٢٥٠٠ المركز الرئيسي

وبناء على هذه القيود نوضح فيما يلي حساب الاستثمار في فرع فرنسا كما يظهر في السجلات المحاسبية الخاصة بالمركز الرئيسي بالدولار الأمريكي قبل إقفال الحسابات:

حساب الاستثمار في فرع فرنسا بالدولار الأمريكي
(حساب مقابل بدفتر أستاذ المركز الرئيسي)

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
	النقدية المرسلة للفرع	١٠٠٠		١٠٠٠
	البضاعة المرسلة للفرع	٩٠٠٠٠		٩١٠٠٠
	أثاث تم شراؤه بمعرفة الفرع		٥٠٠	٩٠٥٠٠
	النقدية المحصلة من الفرع		٣٧٥٠٠	٥٣٠٠٠
	مصروفات العمليات المحملة على الفرع	٣٠٠٠		٥٦٠٠٠

أما السجلات المحاسبية الممسوكة بالفرع، فيظهر فيها حساب المركز الرئيسي بالفرنك الفرنسي، حيث يظهر على الصورة التالية قبل إقفال الحسابات.

حساب المركز الرئيسي بالفرنك الفرنسي
(حساب مقابل بدفتر أستاذ الفرع)

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
	النقدية الواردة من المركز الرئيسي		٥٠٠٠	٥٠٠٠
	البضاعة الواردة من المركز الرئيسي		٤٥٠٠٠٠	٤٥٥٠٠٠
	الأثاث المشترى بمعرفة الفرع	٢٥٠٠		٤٥٢٥٠٠
	النقدية المرسلة إلى المركز الرئيسي	١٥٦٢٥٠		٢٩٦٢٥٠
	مصروفات عمليات بمعرفة المركز الرئيسي		١٢٥٠٠	٣٠٨٧٥٠

وإذا قمنا بترحيل كل القيود السابقة إلى حسابات الأستاذ العام بدفاتر الفرع سوف يظهر ميزان المراجعة في نهاية السنة الأولى بالفرنك الفرنسي على النحو التالي:

شركة الواحة
الفرع الفرنسي - ميزان المراجعة (بالفرنك)
في ١٢/٣٠ السنة الأولى

الأرصدة المدينة	الأرصدة الدائنة	
١٤ ٢٥٠		النقدية
٢٥٢ ٠٠٠		العملاء
١١٢ ٥٠٠		المخزون
	٣٠٨ ٧٥٠	المركز الرئيسي
	٥٠٠ ٠٠٠	المبيعات
٣٣٧ ٥٠٠		تكلفة البضاعة المبيعة
٩٢ ٥٠٠		مصروفات العمليات
٧٠٨ ٧٥٠	٨٠٨ ٧٥٠	

إعادة قياس أرصدة ميزان المراجعة:

نوضح فيما يلي كيفية إعادة قياس أرصدة ميزان المراجعة الخاص بالفرع الفرنسي وذلك عن طريق تقويم هذه الأرصدة إلى ما يعادلها بالدولار الأمريكي باستخدام أسعار الصرف المناسبة.

شركة الواحة الأمريكية
إعادة قياس أرصدة ميزان مراجعة الفرع
(تقويم الأرصدة بالدولار الأمريكي بدلاً من الفرنك الفرنسي)
في ١٢/٣٠ السنة الأولى

	الأرصدة بالفرنك المدين (الدائن)	معدلات الصرف	الأرصدة بالدولار المدين (الدائن)
النقدية	١٤ ٢٥٠	(١) ٢٣ ر.	٣ ٢٧٨
العملاء	٢٥٢ ٠٠٠	(١) ٢٣ ر.	٥٧ ٩٦٠
المخزون	١١٢ ٥٠٠	(٢) ٢٠ ر.	٢٢ ٥٠٠

المركز الرئيسي	(٣٠٨ ٧٥٠)	(٣)		(٥٦ ٠٠٠)
المبيعات	(٥٠٠ ٠٠٠)	(٤)	٢١٥ ر ـ	(١٠٧ ٥٠٠)
تكلفة البضاعة المبيعة	٣٣٧ ٥٠٠	(٢)	٢٠ ر ـ	٦٧ ٥٠٠
مصروفات العمليات	٩٢ ٥٠٠	(٤)	٢١٥ ر ـ	١٩ ٨٨٧
جملة فرعية	صفر			٧ ٦٢٥
المكاسب من الصرف الأجنبي				(٧٦ ٢٥)
الإجمالي	صفر			صفر

١ ـ معدل الصرف الجاري في ٣٠/١٢/ السنة الأولى.

٢ ـ معدل الصرف التاريخي (عندما شحنت البضاعة من المركز الرئيسي إلى الفرع).

٣ ـ رصيد حساب الاستثمار في الفرع كما يظهر في سجلات المركز الرئيسي.

٤ ـ متوسط سعر الصرف عن السنة الأولى، حيث كان أول العام (الفرنك= ٢٠ ر ـ دولار) وفي نهاية العام (الفرنك= ٢٣ ر ـ دولار).

وإذا نظرنا إلى عملية إعادة القياس السابقة سوف نلاحظ ما يلي:

١ ـ تم إعادة قياس الأصول النقدية باستخدام سعر الصرف الجاري، وهناك عنصر واحد غير نقدي وهو المخزون الذي تم إعادة قياسه باستخدام سعر الصرف التاريخي الملائم.

٢ ـ لتحقيق نفس النتائج بسرعة وكنتيجة لإعادة قياس العمليات التي تظهر في حساب المركز الرئيسي بالفرع باستخدام المعدلات التاريخية، فقد تم استخدام رصيد حساب الاستثمار (كما يظهر بالدولار في دفاتر المركز الرئيسي) بدلاً من حساب المركز الرئيسي (كما يظهر بالفرنك في دفاتر الفرع).

٣ ـ تم استخدام متوسط أسعار الصرف لإعادة قياس حسابات المصروفات والإيرادات بخلاف تكلفة البضاعة المبيعة التي تم إعادة قياسها باستخدام معدلات الصرف التاريخية الملائمة. وقد استخدمنا في هذا الصدد المتوسط البسيط لسعري أول ونهاية العام، أما في الحياة العملية فقد يستخدم المتوسط

المرجح على أساس شهري أو ربع سنوي أو يومي.

٤ ـ المبلغ الذي ظهر بعنوان المكاسب من عملية الصرف الأجنبي يمثل الفرق بين إجمالي العناصر المدينة والعناصر الدائنة في ميزان المراجعة بعد إعادة القياس. ويجب إدراج هذه المكاسب في صافي دخل الفرع عن السنة الأولى لأنها نتجت عن عمليات الفرع التي سجلت بالفرنكات الفرنسية بدلاً من الدولار الذي يمثل العملة الرسمية للفرع.

هذا وبعد إعادة قياس أرصدة ميزان مراجعة الفرع من الفرنك إلى الدولار، يمكن إعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع بالطريقة نفسها التي شرحناها في الفصل الأول.

تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية:

Translation of a Foreign Entity's Financial Statements:

لتوضيح كيفية تحويل عناصر القوائم المالية لوحدة أجنبية لم يكن الدولار عملتها الرسمية، نفترض أنه في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ هـ حصلت إحدى الشركات الأمريكية متعددة الجنسية على ٣٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لإحدى الشركات الفرنسية. وبالرغم من أن حجم استثمار الشركة الأمريكية يمكنها من السيطرة على العمليات والسياسات المالية الخاصة بالشركة الفرنسية المستثمر فيها، إلا أن العملة الرسمية لهذه الوحدة الأجنبية كانت الفرنك الفرنسي. هذا وقد اشترت الشركة الأمريكية استثمارها في الشركة الفرنسية مقابل مبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ فرنك. وقد حصلت الشركة الأمريكية على هذا المبلغ مقابل ١٥٠ ٠٠٠ دولار، طبقاً لسعر الصرف المعلن للبيع حينئذ وقدره فرنك واحد= ٢٥ ر ـ دولار. وقد كانت حسابات حقوق الملكية في الشركة الفرنسية المستثمر فيها في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ كما يلي:

الأسهم العادية	٥٠٠ ٠٠٠ فرنك
علاوة الإصدار	٦٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٩٠٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	٢ ٠٠٠ ٠٠٠ فرنك

وطبقاً لهذه البيانات لا يوجد هناك فرق بين تكلفة استثمار الشركة الأمريكية وحصتها في صافي أصول الشركة الفرنسية المستثمر فيها (٠٠٠ ٠٠٠ ٢ فرنك× ٣٠٪ = ٠٠٠ ٦٠٠ فرنك تمثل تكلفة الاستثمار). ونوضح فيما يلي كيفية تحويل القوائم المالية الخاصة بالشركة الفرنسية المستثمر فيها حيث كانت أسعار صرف الفرنك كما يلي:

في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٦ هـ	٢٥ ر ـ دولار
في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ هـ	٢٧ ر ـ دولار
متوسط السنة المنتهية في٣٠ من جمادى الأولى١٤٠٧	٢٦ ر ـ دولار.

الشركة الفرنسية المستثمر فيها
تحويل عناصر القوائم المالية إلى الدولار الأمريكي
عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ هـ

قائمة الدخل	بالفرنكات الفرنسية	× سعر الصرف	= بالدولارات الأمريكية
صافي المبيعات	٦٠٠٠٠٠٠	(١) ٢٦ ر.	١٥٦٠٠٠٠
التكاليف والمصروفات	٤٠٠٠٠٠٠	(١) ٢٦ ر.	١٠٤٠٠٠٠
صافي الدخل	٢٠٠٠٠٠٠		٥٢٠٠٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة:			
الأرباح المحتجزة، أول العام	٩٠٠٠٠٠	(٢) ٢٥ ر.	٢٢٥٠٠٠
يضاف: صافي الدخل	٢٠٠٠٠٠٠		٥٢٠٠٠٠
جملة فرعية	٢٩٠٠٠٠٠		٧٤٥٠٠٠
يطرح: التوزيعات(*)	٦٠٠٠٠٠	(٣) ٢٧ ر.	١٦٢٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام.	٢٣٠٠٠٠٠		٥٨٣٠٠٠
الميزانية العمومية:			
الأصول المتداولة	٢٠٠٠٠٠	(٣) ٢٧ ر.	٥٤٠٠٠
الأصول الرأسمالية	٤٥٠٠٠٠٠	(٣) ٢٧ ر.	١,١٢٥,٠٠٠
أصول أخرى	٣٠٠٠٠٠	(٣) ٢٧ ر.	٨١٠٠٠
جملة الأصول	٥٠٠٠٠٠٠		١٣٥٠٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل	١٠٠٠٠٠	(٣) ٢٧ ر.	٢٧٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	١٥٠٠٠٠٠	(٣) ٢٧ ر.	٤٠٥٠٠٠
الأسهم العادية	٥٠٠٠٠٠	(٢) ٢٥ ر.	١٢٥٠٠٠
علاوة الإصدار	٦٠٠٠٠٠	(٢) ٢٥ ر.	١٥٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٣٠٠٠٠٠		٥٨٣٠٠٠
التعديلات التراكمية			٦٠٠٠٠
جملة الالتزامات وحقوق الملكية	٥٠٠٠٠٠٠		١٣٥٠٠٠٠

(*) أعلنت التوزيعات في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ هـ.

(١) متوسط سعر الصرف عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٧ هـ.

(٢) سعر الصرف التاريخي في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦، تاريخ استثمار الشركة الأمريكية.

(٣) سعر الصرف الجاري في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٧ هـ.

ويمكننا ملاحظة الخصائص التالية في عملية تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالشركة الأجنبية المستثمر فيها:

(١) حولت كل الأصول والإلتزامات بسعر الصرف الجاري.
(٢) تم تحويل حسابي علاوة الإصدار، والأرباح المحتجزة أول الفترة بسعر الصرف التاريخي في تاريخ حصول الشركة الأمريكية على الاستثمار في الشركة الفرنسية.
(٣) استخدم متوسط سعر الصرف عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ في تحويل كل من المصروفات والإيرادات التي ظهرت في قائمة الدخل.
(٤) نتج مبلغ **التعديلات التراكمية** عن تحويل عناصر القوائم المالية، ويمثل الفرق بين إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية من ناحية وإجمالي الأصول من ناحية أخرى في الميزانية العمومية المعدلة الخاصة بالشركة الفرنسية. وقد أدرجت هذه التعديلات في قطاع حقوق الملكية في الميزانية العمومية.

هذا، وبعد تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالشركة الفرنسية المستثمر فيها من الفرنك الفرنسي (وهو عملتها الرسمية)، إلى الدولار الأمريكي (وهو عملة الشركة المستثمرة)، تقوم الشركة الأمريكية بعمل قيود اليومية التالية لتسجيل نتائج عمليات الشركة المستثمر فيها بالدولار الأمريكي وفقاً لأساس الملكية.

الشركة الأمريكية

اليومية العامة (بالدولار الأمريكي)

في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ هـ

١٥٦٠٠٠		الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة الفرنسية (٥٢٠٠٠٠ دولار× ٣٠٪)
	١٥٦٠٠٠	الدخل من الاستثمار
		إثبات ٣٠٪ من صافي دخل الشركة الفرنسية المستثمر فيها.
٤٨٦٠٠		توزيعات تحت التحصيل (١٦٢٠٠٠ دولار× ٣٠٪)
	٤٨٦٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة الفرنسية

إثبات حصتنا في التوزيعات التي أعلنتها الشركة المستثمر فيها.

وبعد ترحيل القيدين السابقين يظهر حساب استثمار الشركة الأمريكية بالدولار على النحو التالي:

الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة الفرنسية

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/٥/٣٠	شراء ٣٠٪ من أسهم رأس المال	١٥٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠
١٤٠٧/٥/٣٠	حصتنا في صافي الدخل	١٥٦ ٠٠٠		٣٠٦ ٠٠٠
١٤٠٧/٥/٣٠	حصتنا في التوزيعات		٤٨ ٦٠٠	٢٥٧ ٤٠٠

ومن الملاحظ أن رصيد حساب الاستثمار الموضح بعاليه وقدره ٢٥٧ ٤٠٠ دولار يعادل حصة الشركة الأمريكية في إجمالي حقوق ملكية الشركة الفرنسية المستثمر فيها، دون التعديلات التراكمية الناتجة من عملية التحويل كما تظهر في ميزانيتها العمومية بعد تحويل عناصرها إلى الدولار الأمريكي [(١٢٥ ٠٠٠+ ١٥٠ ٠٠٠+ ٥٨٣ ٠٠٠ دولار)× ٣٠٪= ٢٥٧ ٤٠٠ دولار].
ونوجه النظر إلى أن التعديلات التراكمية الناتجة من عملية التحويل لا تؤخذ في الاعتبار عند تحويل صافي الدخل المعدل أو التوزيعات المعدلة للشركة المستثمر فيها. ولذلك، لا يظهر أثر هذه التعديلات التراكمية في حساب استثمار الشركة المستثمرة. هذا ويبقى حساب التعديلات التراكمية في قطاع حقوق الملكية بالميزانية العمومية المعدلة الخاصة بالشركة الفرنسية المستثمر فيها حتى يتم بيع أو تصفية استثمارات الشركة الأمريكية في الشركة الفرنسية. وفي نفس الوقت، تؤخذ هذه التعديلات في الاعتبار عند تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة من تصفية الاستثمار في الشركة الفرنسية.

مظاهر أخرى لتحويل العملة الأجنبية

Other Aspects of Foreign Currency Translation:

علاوة على ما سبق مناقشته، تضمن تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥٢) الموضوعات الأربعة التالية:

مكاسب وخسائر عمليات الصرف المستبعدة من صافي الدخل:

Transaction Gains and Losses Excluded From Net Income:

لقد اشترط مجلس معايير المحاسبة المالية أن تتم المحاسبة عن المكاسب والخسائر الناتجة من عمليات النقد الأجنبي التالية بالطريقة نفسها المتبعة في التعديلات الناتجة من تحويل عناصر القوائم المالية:

١ ـ عمليات الاستثمار الأجنبي المخصصة لتجنب مخاطر صافي الاستثمار في وحدة أجنبية.

٢ ـ عمليات النقد الأجنبي التي تتم بين شركات المجموعة والتي لها طبيعة الاستثمار طويل الأجل، عندما تكون الوحدات المرتبطة بالعملية مجمعة أو موحدة، أو يتم المحاسبة عنها وفقاً لأساس الملكية.

ولتوضيح عمليات النقد الأجنبي التي تستهدف تجنب مخاطر صافي استثمار في وحدة أجنبية بطريقة اقتصادية، نعود إلى مثالنا المتعلق بالشركة الفرنسية المستثمر فيها الذي عرضناه في الجزء السابق، حيث نفترض أن الشركة الأمريكية اقترضت مبلغ ٠٠٠ ٠٢٠ ١ فرنك فرنسي من أحد البنوك لحماية استثمارها من مخاطر تقلب أسعار الصرف وذلك في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ هـ. ويعادل هذا المبلغ القيمة الدفترية لاستثمار الشركة الأمريكية بالفرنك الفرنسي في ١٤٠٧/٥/٣٠ [(٠٠٠ ٥٠٠+ ٠٠٠ ٦٠٠+ ٠٠٠ ٢٣٠٠ فرنك)× ٣٠٪= ٠٠٠ ٠٢٠ ١ فرنك]. فإذا أصبح سعر الصرف للفرنكات في ١٤٠٨/٥/٣٠ هـ ٢٨ ر ـ دولار، فعندئذ تكون الشركة الأمريكية قد تحملت خسارة من عملية الصرف قدرها ٢٠٠ ١٠ دولار [(٠٠٠ ٠٢٠ ١ فرنك× (٢٨ ر ـ ٢٧ ر ـ دولار)= ٢٠٠ ١٠ دولار] خلال السنة المنتهية في ١٤٠٨/٥/٣٠ على القرض الذي حصلت عليه من البنك.

وإذا تجاهلنا ضرائب الدخل، فلا يجب أن تعترف الشركة الأمريكية بأي جزء من خسارة عملية الصرف وقدرها ٢٠٠ ١٠ دولار، إذا كانت التعديلات التراكمية في ١٤٠٨/٥/٣٠ هـ، بميزانية الشركة الفرنسية المستثمر فيهـا مبلغ ٢٠٠ ٧٠ دولار على الأقل، لأن هـذا المبلغ يـزيـد عن رصيـد ١٤٠٧/٥/٣٠ هـ بمبلغ ٢٠٠ ١٠ دولار ؛ ٢٠٠ ٧٠ دولار - ٠٠٠ ٦٠ دولار= ٢٠٠ ١٠ دولار) أمـا إذا كانت التعديلات التراكمية أقل من ٢٠٠ ٧٠ دولار فيجب على الشركة الأمريكية الاعتراف بالجزء الملائم من خسارة عملية الصرف. فعلى سبيل المثال، إذا افترضنا أن رصيد حساب التعديلات التراكمية الذي ظهر في الميزانية العمـومية المعـدلة للشركة المستثمر فيها في ١٤٠٨/٥/٣٠ هـ كان ٥٠٠ ٦٤ دولار، فعندئذ يجب على الشركة الأمريكية أن تسجل القيد التالي في ١٤٠٨/٥/٣٠ هـ.

٧٠٠ ٥		مكاسب وخسائر عمليات الصرف
	٧٠٠ ٥	القرض المستحق للبنك

إثبات الاعتراف بالخسارة الناتجة من عملية الصرف على القرض الذي تم الحصول عليه لتجنب مخاطر الاستثمار في الشركة الفرنسية. وقد تم تحديـد هذه الخسارة كما يلي:

الالـتزام في ١٤٠٧/٥/٣٠ هـ (٠٠٠ ٠٢٠ ١ فرنـك فـرنسي × ٢٧ ر ـ دولار)	٤٠٠ ٢٧٥ دولار
يطرح الإلتزام وفقاً لسعر الصرف المعلن في ١٤٠٧/٥/٣٠ وقدره ٢٨ ر ـ دولار (٠٠٠ ٠٢٠ ١ فرنك × ٢٨ ر ـ دولار)	٦٠٠ ٢٨٥
الفرق	(٢٠٠ ١٠)
يطرح الزيادة في التعديلات التراكمية بالشركة المستثمر فيها: (٥٠٠ ٦٤ دولار - ٦٠٠٠٠ دولار)	٥٠٠ ٤
الخسائر المعترف بها	(٧٠٠ ٥)

العملة الرسمية في اقتصاديات نسبة تضخمها مرتفعة:

Functional Currency in Highly Inflationary Economics:

اشترط مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بأن يكون الدولار (باعتباره عملة الشركة الأمريكية متعددة الجنسية) هو العملة الرسمية للوحدات الأجنبية التي تنتمي إلى اقتصاديات تكون نسبة تضخمها مرتفعة بدرجة كبيرة. وقد عرف المجلس الاقتصاد المتضخم بدرجة عالية.

«بأنه أي اقتصاد يكون تضخمه التراكمي ١٠٠٪ أو أكثر على مدى ثلاث سنوات. وطبقاً لذلك، فإن القوائم المالية الخاصة بأي وحدة أجنبية توجد في دولة تعاني من تضخم مفرط (Hyperinflation) يجب إعادة قياسها بالدولار الأمريكي بصرف النظر عن توفر معايير العملة الرسمية التي أشرنا إليها في جزء سابق من هذا الفصل»[١].

تقويم المعايير المحاسبية المتعلقة بتحويل العملة الأجنبية:

Appraisal of Accounting Standards for Foreign Currency Translation:

لقد تمت الموافقة على تقرير FASB رقم (٥٢) بأغلبية أربعة أصوات ضد ثلاثة، وهو الأمر الذي يعكس درجة من عدم الرضاء حول المعايير التي أرساها هذا التقرير حول معالجة العملة الأجنبية بالقوائم المالية. ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى هذا التقرير ما يلي:

١ ـ لقد ميز التقرير بين المكاسب والخسائر التي قد تنتج من عملية **إعادة القياس** من ناحية، والمكاسب والخسائر التي قد تنتج من التعديلات الناتجة من تحويل عناصر القوائم المالية من ناحية أخرى، ومثل هذا التمييز لا يستند إلى تبرير قوي. فكل من عملية إعادة القياس Remeasurement وعملية التحويل (الترجمة) Translation تنطويان على نفس الأنشطة ـ وهي إعادة صياغة للقوائم المالية من عملة أجنبية إلى عملة أخرى، ومن ثم كان ينبغي المحاسبة عنهما بأسلوب واحد.

(١) المرجع السابق ص ٥

٢ - يشترط التقرير اعتبار حساب التعديلات التراكمية الناتجة عن تحويل عناصر القوائم المالية من عملة إلى أخرى كأحد حسابات حقوق الملكية، وهو الأمر الذي يتنافى مع التعريف التقليدي لهذه الحقوق.

٣ - لقد تخلى هذا التقرير عن مبدأ التكلفة التاريخية عندما وافق على استخدام سعر الصرف الجاري في تحويل عناصر القوائم المالية ذات العملة الأجنبية.

وفي نهاية الأمر، قد يتساءل البعض عن مدى تقبل قطاع الأعمال للمعايير التي جاءت بالتقرير رقم (٥٢). فقد جاء هذا التقرير بديلاً للتقرير رقم (٨) الذي بعنوان «المحاسبة عن تحويل (أو ترجمة) العمليات والقوائم المالية التي تتم بعملات أجنبية». وقد ظل التقرير رقم (٨) ساري المفعول لمدة أكثر من ست سنوات كان خلالها موضوعاً للجدل الشديد. وكان من أهم الانتقادات التي وجهت إليه إدراج التعديلات الناتجة من عملية التحويل في صافي الدخل، والتمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية عند تحويل عناصر القوائم المالية. وكان من رأي المعارضين للتقرير رقم (٨) أنه أدى إلى سوء فهم التقلبات التي تطرأ على مكاسب الشركات الأمريكية متعددة الجنسية. وفيما سبق يمكننا القول أن موضوع الشركات متعددة الجنسية يعد من الموضوعات الهامة التي ما زال يلزمها مزيداً من البحث ولذلك قد يطرأ عليها تغيرات جوهرية في المستقبل.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة:

(١) ما المقصود بشركة متعددة الجنسية؟

(٢) أذكر أربعة تنظيمات ساهمت في تطوير معايير المحاسبة الدولية.

(٣) أذكر الفرق بين الأتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة معايير المحاسبة الدولية.

(٤) عرف المصطلحات التالية المرتبطة بالعملات الأجنبية:
أ ـ سعر الصرف.
ب ـ سعر الصرف المؤجل.
جـ ـ سعر البيع.
د ـ سعر الصرف الجاري.

(٥) ظهرت في إحدى الصحف اليومية الأسعار الخاصة بالين الياباني (¥) التالية:
سعر شراء ين واحد (¥) =٠٠٣٩ر٠ دولار.
سعر بيع ين واحد (y1) =٠٠٤٣ر٠ دولار.
ما عدد الدولارات الأمريكية التي تستطيع شركة أمريكية إستبدالها مقابل الحصول على ٥٠٠٠٠ ين ياباني بالأسعار السابقة لتسوية رصيد حساب أحد موردي الشركة اليابانيين؟ إشرح.

(٦) إشترت شركة أمريكية متعددة الجنسية في السابع والعشرين من مارس سنة ١٩٨٣ م بضاعة على الحساب لفترة إئتمان مقدارها ٣٠ يوماً من مصدر فلبيني، وتبلغ تكلفتها بالفاتورة ٨٠٠٠٠ بيزو (العملة الرسمية لدولة الفلبين). ما المبلغ بالدولار الأمريكي الذي سيجعل حساب المورد دائناً به في سجلات الشركة الأمريكية، إذا علمت أن أسعار صرف البيزو الفلبيني في ٢٧ من مارس سنة ١٩٨٣ م كانت على النحو التالي:
سعر الشراء: البيزو الفلبيني =١١ر٠ دولار أمريكي.
سعر البيع: البيزو الفلبيني =١٢ر٠ دولار أمريكي.

(٧) كيف تحمي أي شركة أمريكية متعددة الجنسية نفسها ضد مخاطر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية؟ إشرح.

(٨) إشرح مدخل العملية الواحدة فيما يتعلق بطبيعة مكسب أو خسارة العملية.

(٩) ما المبررات التي قدمت لتأييد مدخل العمليتين بخصوص مكاسب أو خسائر العملية؟ إشرح.

(١٠) هل يجب تسجيل مكاسب أو خسائر عملية في السجلات المحاسبية قبل تحصيل المستحق أو سداد الإلتزام بالعملة الأجنبية؟ إشرح.

(١١) أذكر الفرق بين مكاسب وخسائر عملية وتسويات التحويل.

(١٢) أذكر الفرق بين أسلوب العناصر الجارية وأسلوب السعر الجاري في تحويل عناصر القوائم المالية من العملة الأجنبية.

(١٣) ما المقصود بعقد صرف عملة مؤجل؟

(١٤) ما سعر الصرف الذي يستخدم في إعادة قياس حسابات الدائنين المقابل بالدولار الأمريكي (العملة الرسمية) والخاص بشركة أجنبية تابعة لشركة أمريكية قابضة؟ إشرح.

(١٥) ما الإفصاح المتعلق بموضوع العملة الأجنبية والمطلوب في القوائم المالية أو الملاحظات المرفقة بها، والخاصة بشركة أمريكية متعددة الجنسية؟

(١٦) أذكر الفرق بين إعادة القياس إلى العملة الرسمية وتحويل العملة الأجنبية.

(١٧) لماذا تستبعد مكاسب وخسائر عملية صرف من صافي الدخل؟

(١٨) ما العملة الرسمية لشركة أجنبية مستثمر فيها في حالة التضخم الأقتصادي المرتفع؟

(١٩) أذكر ثلاثة إنتقادات للتقرير رقم ٥٢، «تحويل العملة الأجنبية»، لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الأختيار المتعدد التالية:

(١) إشترت شركة أمريكية ٥٠٠٠ لعبة أطفال من المركز العالمي للتصدير إلى الولايات المتحدة بإحدى دول شرق آسيا بسعر الوحدة ١٢٫٥ بيزو، عندما كان سعر البيزو ٠٫٠٨ دولار أمريكي. ما المبلغ الواجب تسجيله بمعرفة الشركة الأمريكية كتكلفة إجمالية بالدولار للبضاعة المشتراة؟

أ ـ ٤٠٠ دولار.

ب ـ ٦٢٥ دولار.

جـ ـ ٥٠٠٠ دولار.

د ـ ٦٢٥٠ دولار.

هـ ـ مبلغ آخر هو ....

(٢) يجب أن تحول كافة عناصر القوائم المالية لشركة أجنبية تابعة لشركة أمريكية قابضة من العملة الرسمية إلى الدولار الأمريكي، طبقاً للتقرير رقم ٥٢، «تحويل العملة الأجنبية»، لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، بإستخدام:

أ ـ أسلوب العناصر النقدية وغير النقدية.

ب ـ أسلوب سعر الصرف الجاري.

جـ ـ الأسلوب الزمني.

د ـ أسلوب العناصر الجارية وغير الجارية.

(٣) لمعالجة الخصم أو العلاوة على عقد صرف عملة مؤجل والـذي لا يكون بغرض المضاربة، وغير مرتبط بمكاسب أو خسائر مؤجلة، يجب أن:
أ ـ يضمن مع المكاسب أو الخسائر عن العقد.
ب ـ يحاسب عنها بصورة مستقلة عن مكاسب أو خسائر العقد.
جـ ـ يضمن مع تسويات التحويل.
د ـ لا يحاسب عنها بصورة مستقلة.

(٤) المكسب الناتج عن تحويل عناصر القوائم المالية من العملة الأجنبية يجب أن:
أ ـ يضمن في صافي دخـل الفترة المحاسبية التي حدث فيها التحويل.
ب ـ يؤجل ويستنفد على فترة لا تزيد عن ٤٠ عاماً.
جـ ـ يؤجل حتى فترة محاسبية تالية حيث تحدث خسائـر ثم يقابـل بتلك الخسائر.
د ـ يضمن كبند مستقل في قطاع حقوق الملكية في الميزانية العمومية.

(٥) يجب أن تضمن المكاسب أو الخسائر الناتجة من إعادة قياس عناصر القوائم المالية بالعملة الرسمية بدلاً من العملة الأجنبية:
أ ـ كبند غير عادي في قائمة الدخل عن الفترة المحاسبية التي تغيرت فيها أسعار الصرف.
ب ـ كبند عادي في قائمة الدخل بالنسبة للخسـائر، بينـما يؤجل بـالنسبة للمكاسب.
جـ ـ كجزء من حقوق الملكية في الميزانية العمومية.
د ـ كبند عادي في قائمة الدخل عن الفترة المحاسبية التي تغيرت فيها أسعار الصرف.

(٦) يجب أن يتم إعادة قياس العناصر المالية في السجلات المحـاسبية لشركـة أجنبية تابعة على أساس العملة الرسمية للشركة التابعة، طبقاً للتقرير رقم ٥٢، «تحويل العملة الأجنبية»، لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، بإستخدام:

أ ـ أسلوب العناصر النقدية وغير النقدية.
ب ـ أسلوب سعر الصرف الجاري.
جـ ـ **أسلوب العناصر الجارية وغير الجارية.**
د ـ أسلوب العملة الرسمية.

التمرين الثاني:

اشترت «شركة كنجستون» في ٣١ من مارس ١٩٨٥ م عقد صرف عملة مؤجل لمدة ٣٠ يوماً قيمته ١٠٠٠٠٠ وحدة من وحدات العملة المحلية (ل) لبلد أجنبي. ولم يشترِ هذا العقد بغرض مقابلة التزامات الشركة بالعملة الأجنبية المذكورة (ل). وقد قامت الشركة في ٣٠ من إبريل ١٩٨٥ م بدفع النقدية اللازمة لتسوية العقد والحصول على الـ ١٠٠٠٠٠ (ل). وتعد شركة كنجستون قيود التسوية والقوائم المالية في نهاية السنة المالية (٣٠ من إبريل) فقط. وكانت أسعار الصرف المناسبة لوحدة النقد من العملة المحلية على النحو التالي:

الأسعار الجارية	**٣١ من مارس ١٩٨٥ م**	**٣٠ من إبريل ١٩٨٥ م**
الشراء	١٨ ر دولار	١٩ ر دولار
البيع	٢٠ ر ٠	٢٢ ر ٠
الأسعار المؤجلة		
عقودة لمدة ٣٠ يوماً	٢٥ ر ٠	٢٨ ر ٠

المطلـــوب:

إجراء قيود اليومية لشركة كنجستون في ٣١ من مارس، وفي ٣٠ من إبريل سنة ١٩٨٥ م.

التمرين الثالث:

باعت الشركة العالمية الأمريكية في الخامس من نوفمبر ١٩٨٥ م بضاعة تكلفتها ٥٠٠ دولار إلى عميل هندي بمبلغ ١٠٠٠٠ روبيه. وقد تسلمت الشركة في الخامس من ديسمبر ١٩٨٥ م حوالة من العميل الهندي بمبلغ ١٠٠٠٠ روبيه وتم تحويله إلى دولارات أمريكية. تقفل الشركة سجلاتها المحاسبية شهرياً،

وتستخدم نظام المخزون المستمر. وكانت أسعار صرف الروبية الهندية المعلنة على النحو التالي:

	٥ من نوفمبر	٣٠ من نوفمبر	٥ من ديسمبر
سعر الشراء الجاري	٠٩ ر دولار	١٠ ر دولار	١١ ر ٠ دولار
سعر البيع الجاري	١٢ ر ٠ دولار	١٣ ر ٠ دولار	١٤ ر ٠ دولار

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية المتعلقة بالتعامل مع العميل الهندي في السجلات المحاسبية للشركة العالمية.

التمرين الرابع:

فيما يلي بعض حسابات المصروفات المختارة من السجلات المحاسبية لشركة أجنبية تابعة ومملوكة بالكامل «لشركة وسكانسن» الأمريكية، والتي تستخدم وحدة النقد المحلي (ك) في إثبات مصروفاتها، وذلك عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٤م.

مصروف الديون المشكوك في تحصيلها	٦٠ ٠٠٠ ك
مصروف استنفاد براءة اختراع (مشتراة في ١٩٨١/١٢/١ م)	٤٠ ٠٠٠
مصروف الإيجار	١٠٠ ٠٠٠ ك

ويعتبر الدولار الأمريكي هو العملة الرسمية للشركة الأجنبية التابعة. وكانت أسعار الصرف المعلنة بعملة الـ ك في تواريخ وفترات مختلفة على النحو التالي:

في ١٩٨١/١٢/١ م	٢٥ ر ٠ دولار
في ١٩٨٤/١١/٣٠ م	٢٠ ر ٠ دولار
المتوسط عن العام المالي المنتهي في ١٩٨٤/١١/٣٠ م	٢٢ ر ٠ دولار

المطلــوب:

تحديد إجمالي القيمة بالدولارات التي يجب تضمينها في قائمة الدخل الخاصة بالشركة الأجنبية التابعة عن العام المالي المنتهي في ١٩٨٤/١١/٣٠ م والتي تتعلق بحسابات المصروفات السابقة، وذلك عند إعادة قياس عناصر قائمة الدخل على أساس العملة الرسمية للشركة التابعة.

التمرين الخامس:

اقترح محاسب «شركة دالاس» الأمريكية استخدام مدخل العملية الواحدة في المحاسبة عن المعاملات التجارية الأجنبية. وقد أعد قيد اليومية التالي في ١٩ من نوفمبر ١٩٨١ م:

٦٠٠٠٠		حسابات الدائنين
١٠٠٠		تكلفة البضاعة المبيعة (٣٠٠٠ × $\frac{١}{٣}$ ٣٣٪)
٢٠٠٠		المخزون السلعي (٣٠٠٠ × $\frac{٢}{٣}$ ٦٦٪).
	٦٣٠٠٠	النقدية

لتسجيل النقدية المدفوعة مقابل حوالة قيمتها ٣١٥٠٠٠ فرنك فرنسي (٣١٥٠٠٠ فرنك× ٢ ر ٠ دولار= ٦٣٠٠٠ دولار) لتسوية الالتزام الخاص بمورد فرنسي، وتخصيص الخسارة الناتجة عن هذه العملية على تكلفة البضاعة المبيعة والمخزون السلعي.

المطلــوب:

إجراء قيد يومية في ١٩ من نوفمبر ١٩٨١ م، لتصحيح قيد اليومية السابق.

التمرين السادس:

تملك شركة أجنبية تابعة «لشركة بالما»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، في ١٩٨٥/١٢/٣١ م أصولاً طويلة الأجل تكلفتها ٣٦٠٠٠٠٠ وحدة نقد محلية (اليوان الصيني)، منها أصولاً تبلغ تكلفتها ٢٤٠٠٠٠٠ يوان تم شراؤها خلال سنة ١٩٨٣ عندما كان سعر صرف اليوان الواحد ٠,٦٢٥ دولار أمريكي، والباقي

منها وتكلفته ٠٠٠ ٢٠٠ ١ يوان تم شراؤه في سنة ١٩٨٤ م عندما كان سعر صرف اليوان الواحد ٥٥٦ ر ٠ دولار. وكان سعر صرف اليوان الواحد في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٥ م ٥ ر ٠، والمتوسط المرجح لسعر صــرف اليـوان الواحد ٥٢١ ر ٠ دولار عن سنة ١٩٨٥ م. وتستخدم الشركة الأجنبية التابعة طريقة القسط الثابت في تحديد استهلاك الأصول طويلة الأجل على أساس عمر اقتصادي مقداره ١٠ سنوات وبدون قيمة تخريدية. ويعتبر الدولار الأمريكي العملة الرسمية للشركة الأجنبية التابعة.

المطلـــوب:

حساب مصروف الاستهلاك عن سنة ١٩٨٥ م للشركة الأجنبية التابعة لشركة بالما بالدولار الأمريكي، بغرض إعادة قياس عناصر قائمة الدخل لها.

التمرين السابع:

اشترت «شركة كونكرد»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، في السادس من أغسطس ١٩٨٤ م بضاعة من مورد بلجيكي على الحساب لمدة ٣٠ يوماً تكلفتها ٠٠٠ ٨٠ فرنك بلجيكي، وتستخدم الشركة نظام المخزون المستمر. وكانت أسعار الصرف المختلفة للفرنك البلجيكي في ذلك التاريخ على النحو التالي:

الأسعار الجارية:

الشراء	٠٢٥ ر ٠ دولار للفرنك الواحد
البيع	٠٢٩ ر ٠ دولار للفرنك الواحد
سعر الصرف المؤجل لمدة ٣٠ يوماً	٠٣١ر ٠ دولار للفرنك.

وقد اشترت الشركة أيضاً في السادس من أغسطس ١٩٨٤ م عقد صرف عملة مؤجل قيمته ٠٠٠ ٨٠ فرنك بلجيكي ومدته ٣٠ يوماً لمواجهة الالتزامات المستقبلة بالفرنك البلجيكي.

المطلـــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عمليات شركة كونكرد في السادس من أغسطس ١٩٨٤ م، بالإضافة إلى العمليات المرتبطة بها في الخامس من سبتمبر

١٩٨٤ وهو التاريخ الذي بلغ سعر بيع الفرنك البلجيكي فيه ٠٢٩ ر ٠ دولار. لا تقوم شركة كونكرد بإقفال سجلاتها المحاسبية أو إعداد قوائمها المالية على أساس شهري.

التمرين الثامن:

باعت «شركة يورك»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، في ٣٠ من يونيو ١٩٨٦ م بضاعة تكلفتها ٧٥٠٠٠ دولار إلى عميل برتغالي مقابل سند إذني بمبلغ ٧٥٠٠٠٠٠ إسكود لمدة ٦٠ يوماً بمعدل فائدة ١٢٪. وكان سعر شراء الإسكود ٠١٤ ر ٠ دولار أمريكي في ٣٠ من يونيو ١٩٨٦ م. وقد تسلمت الشركة في ٢٩ من أغسطس ١٩٨٦ م حوالة من العميل البرتغالي بمبلغ ٧٦٥٠٠٠٠ إسكود، وقامت بتحويل هذا المبلغ إلى دولارات أمريكية في ذلك التاريخ بسعر شراء للأسكود قدره ٠١٦ ر ٠ دولار أمريكي.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية في سجلات شركة يورك لتسجيل عملية البيع في ٣٠ من يونيو ١٩٨٦ م في ظل نظام المخزون المستمر، وعملية تحويل حوالة العميل (والتي تبلغ قيمتها ٧٦٥٠٠٠٠ إسكود) إلى دولارات أمريكية في ٢٩ من أغسطس ١٩٨٦ م.

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

تمتلك «شركة أوستهارك»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، شركة تابعة في النمسا. وقد قامت شركة أوستهارك في الأول من إبريل ١٩٨٣ م بشراء حوالة قيمتها ٥٠٠٠٠٠ شلنغ نمساوي مقابل مبلغ ٥٠٠٠٠ دولار أمريكي، ثم أرسلتها إلى شركتها التابعة بالنمسا كسلفة طويلة الأجل غير حاملة للفوائد وستقوم الشركة التابعة بسداد هذه السلفة بالدولار الأمريكي. ويعتبر الشلنغ النمساوي العملة الرسمية للشركة التابعة.

وقد عهد إليك بوصفك مراجعاً مستقلاً بفحص القوائم المالية الموحدة

لشركة أوستهارك وشركاتها التابعة (متضمنة الشركة التابعة النمساوية) عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من مارس ١٩٨٤ م. وكان سعر البيع الجاري للشلنغ في ٣١ من مارس ١٩٨٤ م هو ٠٥ر٠ دولار أمريكي. وقد قام المراقب المالي لشركة أوستهارك بتحويل المستحق للشركة والمفصح عنه كالتزام لها في الميزانية العمومية للشركة التابعة من ٥٠٠٠٠٠ شلنغ إلى ٢٥٠٠٠ دولار (٥٠٠٠٠٠ شلنغ× ٠٥ ر دولار= ٢٥٠٠٠ دولار). ولأن رصيد المبلغ المحول وقدره ٢٥٠٠٠ دولار والذي يمثل التزاماً على الشركة التابعة للشركة القابضة، لا يقابل الرصيد الذي يمثل مديونية الشركة التابعة في دفاتر الشركة القابضة ومقدارها ٥٠٠٠٠ دولار، فقد قام المراقب المالي لشركة أوستهارك في ٣١ من مارس ١٩٨٤ م بإجراء قيد الاستبعاد في ورقة العمل التالي:

٢٥٠٠٠		التعديلات التراكمية من تحويل وحدة النقد ـ الشركة التابعة النمساوية
	٢٥٠٠٠	المدينين، الشركة التابعة النمساوية ـ أوستهارك

لتسجيل تسوية التحويل الناتجة عن انخفاض سعر صرف الشلنغ إلى ٠٥ ر٠ دولار في ٣١ من مارس ١٩٨٤ م من ١٠ ر٠ دولار للشلنغ في الأول من إبريل ١٩٨٣ م.

المطلـــوب:

تقييم المعالجة المحاسبية السابق وصفها.

الحالة الثانية:

أسست «شركة أريزونا»، شركة أمريكية متعددة الجنسية خلال شهر يناير ١٩٨٠ م شركة تابعة لها، شركة داكوتا، في إحدى الدول الأجنبية. وتملك شركة أريزونا ٩٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة داكوتا، أما الباقي فيمتلكه مواطني الدولة الأجنبية.

المطلـوب:

أ ـ ما المعيار الذي يجب أن تستخدمه شركة أريزونا لتحديد ما إذا كانت

ستعد قوائم مالية موحدة مع شركة داكوتا عن العام المنتهي في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٠ م؟ إشرح.

ب ـ ما المعيار الذي يجب أن تستخدمه شركة أريزونا لتحديد العملة الرسمية لشركة داكوتا؟ إشرح.

الحالة الثالثة:

تمتلك «شركة الباسفيك»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، فرعاً لها في هونج كونج. وتتم مشتريات فرع هونج كونج لجميع بضاعته محلياً، وذلك بغرض إعادة بيعها. وتقتصر مبيعات الفرع إلى عملائه في هونج كونج، وتحدد تكلفة البضاعة المبيعة باستخدام طريقة الوارد أولاً ـ صادر أولاً.

وكان سعر الصرف بين الدولار الأمريكي والدولار الهونج كونجي مستقراً منذ سنوات عديدة، ومع ذلك، فقد حدثت تقلبات جوهرية في سعر الصرف خلال سنة ١٩٨٦ م، والتي يستدل عليها من أسعار الصرف الجارية التالية للدولار الهونج كونجي في تواريخ شراء فرع هونج كونج للبضاعة:

في ٢ من يناير	دولار هونج كونجي	= ٢ ر دولار أمريكي
في الأول من إبريل	دولار هونج كونجي	= ١٦ ر دولار أمريكي.
في الأول من يوليو	دولار هونج كونجي	= ٢٤ ر دولار أمريكي.
في الأول من أكتوبر	دولار هونج كونجي	= ٢٢ ر دولار أمريكي
في ٣١ من ديسمبر	دولار هونج كونجي	= ٢٦ ر دولار أمريكي

المطلــوب:

مناقشة ملائمة تحويل تكلفة البضاعة المبيعة عن سنة ١٩٨٦ م لفرع هونج كونج إلى دولارات أمريكية في ظل أسعار الصرف البديلة التالية:

أ ـ أسعار الصرف التاريخية على أساس الوارد أولاً ـ صادر أولاً.

ب ـ متوسط سعر الصرف.

جـ ـ سعر الصرف الجاري (في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م).

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

أسست «شركة ترانزكونتيانت»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، فرعاً لها في سويسرا، وذلك في بداية شهر مارس من سنة ١٩٨٢ م. وقد أرسلت الشركة نقدية وبضاعة (بسعر التكلفة) إلى فرع سويسرا في ذلك التاريخ. وتمسك الشركة السجلات المحاسبية الخاصة بالأصول طويلة الأجل للفرع. ولما كانت عمليات الفرع تعتبر جزءاً مكملاً لعمليات الشركة، فإن العملة الرسمية للفرع هي الدولار الأمريكي، إلا أنه يمسك سجلاته المحاسبية على أساس وحدات النقد المحلي (الفرنك السويسري). وفيما يلي ميزان المراجعة لفرع سويسرا في ٣١ من مارس سنة ١٩٨٢ م:

شركة ترانزكونتيانت

ميزان مراجعة - فرع سويسرا

٣١ مارس ١٩٨٢ م

	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	٢٠٠٠ فرنك	
حسابات العملاء	٥٨٠٠٠	
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		١٠٠٠ فرنك
المخزون السلعي	١٢٦٠٠٠	
المركز الرئيسي		٢٢٠٠٠٠
المبيعات		١٨٤٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	١٦٠٠٠٠	
مصروفات العمليات	٥٩٠٠٠	
الإجمالي	٤٠٥٠٠٠ فرنك	٤٠٥٠٠٠ فرنك

وكانت أسعار صرف الفرنك السويسري على النحو التالي:

في ١ من مارس ١٩٨٢ م	٦٠ ر ٠ دولار
في ٣١ من مارس ١٩٨٢ م	٦٤ ر ٠
المتوسط عن شهر مارس ١٩٨٢ م	٦٢ ر ٠

المطلــوب:

إعداد ورقة عمـل لإعادة قيـاس القيم الواردة بميـزان مراجعـة فرع سـويسرا لشركة ترانزكونتيانت إلى الدولار الأمريكي، العملة الـرسمية للفـرع، من الفرنـك السويسري. ويبلغ رصيد حساب الاستثمار في فرع سويسرا (قبـل إقفال الـدفاتـر) في ٣١ من مارس ١٩٨٢ م، ١٣٢٠٠٠ دولار. استخدم رؤوس الأعمدة التالية في إعداد ورقة العمل.

إسم الحساب	الأرصدة (بالفرنك) مدين (دائن)	أسعار الصرف	الأرصدة (بالدولار) مدين (دائن)

المشكلة الثانية:

اشترت «شركة الكاريبي»، شركة أمريكية متعددة الجنسية تعد قوائمها المالية كل شهر، عقد صرف عملة مؤجل لمدة ٦٠ يوماً وقيمته ٥٠٠٠٠ جنيه استرليني وذلك في الأول من أغسطس ١٩٨٣ م وكـانت أسعار صرف الجنيـه الإنجليزي (ℒ) في تواريخ مختلفة سنة ١٩٨٣ م على النحو التالي:

	الأول من أغسطس	٣١ من أغسطس	٣٠ من سبتمبر
أسعار الصرف الجارية			
سعر الشراء	٨ر١ دولار	٨٢ر١ دولار	٨٣ر١ دولار
سعر البيع	٩ر١	٩١ر١	٩٢ر١
أسعار الصرف المؤجلة:			
عقود لمدة ٣٠ يوماً	٩٢ر١	٩٤ر١	٩٤ر١
عقود لمدة ٦٠ يوماً	٩٤ر١	٩٦ر١	٩٧ر١
عقود لمدة ٩٠ يوماً	٩٧ر١	٩٩ر١	٩٨ر١

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية (مع إغفال الشرح) الخاص بعقد الصرف المؤجل لشركة الكاريبي خلال فترة الـ ٦٠ يوماً في ظل الافتراضات التالية:

أ ـ كان شراء العقد بغرض المضاربة.

ب ـ كان شراء العقد بغرض الحماية من أي خسائر.

جـ ـ كان العقد غير قابل للإلغاء ومخصصاً للحماية من أي خسائر عن أمر الشراء وقيمته ٥٠ ٠٠٠ جنيه استرليني والمصدر بمعرفة شركة الكاريبي في الأول من أغسطس ١٩٨٣ م إلى مورد انجليزي، وسيتم التسليم والسداد في ٣٠ من سبتمبر سنة ١٩٨٣ م.

المشكلة الثالثة:

فيما يلي ميزان المراجعة بالعملة المحلية (الدولار الاسترالي) لفرع سيدني، باستراليا، في ٣٠ من إبريل ١٩٨٧ م، نهاية الشهر الأول من عمليات الفرع. ويتبع هذا الفرع «شركة سيراسوتا» الأمريكية، ويعتبر الدولار الأمريكي العملة الرسمية لهذا الفرع.

شركة سيراسوتا

ميزان المراجعة الخاص بفرع سيدني

٣٠ إبريل ١٩٨٧ م

	الرصيد مدين (دائن)
النقدية	١٠ ٠٠٠ دولار استرالي
حسابات العملاء	٥٠ ٠٠٠
المخزون السلعي (١٦٠٠ وحدة بالتكلفة على أساس الوارد أولاً صادر أولاً)	١٢٤ ٣٧٥
المركز الرئيسي	(١٠٤ ٥٦٥)
المبيعات (٢١٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٣٣ دولار استرالي)	(٢٧٩ ٣٠٠)
تكلفة البضاعة المبيعة	١٥٢ ٢٨٩
مصروفات العمليات	٤٧ ٢٠١
الإجمالي	صفر

المعلومات الإضافية:

(١) يبيع الفرع منتجاً وحيداً، والذي يشتريه من المركز الرئيسي لشركة سيراسوتا.

(٢) يظهر حساب الاستثمار في فرع سيدني في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي لشركة سيراسوتا (قبل تسويات نهاية الفترة وقيود الإقفال) على النحو التالي:

الاستثمار في فرع سيدني (بالدولار)

التاريخ	البيـــان	مدين	دائن	رصيد
١٩٨٧/٤/١	النقدية المرسلة للفرع	١٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠
١٩٨٧/٤/١	إرسال ١٠٠٠ وحدة للفرع بسعر الوحدة ٨٠ دولاراً	٨٠ ٠٠٠		٩٠ ٠٠٠
١٩٨٧/٤/٣	معدات مشتراة بمعرفة الفرع (تم تسجيلها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي)		٥ ٥٠٠	٨٤ ٥٠٠
١٩٨٧/٤/١٠	إرسال ١٢٠٠ وحدة للفرع بسعر الوحدة ٨١ دولاراً	٩٧ ٢٠٠		١٨١ ٧٠٠
١٩٨٧/٤/٢٠	إرسال ١٥٠٠ وحدة للفرع بسعر الوحدة ٨٢ دولاراً	١٢٣ ٠٠٠		٣٠٤ ٧٠٠
١٩٨٧/٤/٢٩	نقدية متسلمة من الفرع		٢١٠ ٠٠٠	٩٤ ٧٠٠
١٩٨٧/٤/٣٠	مصروفات العمليات المحملة على الفرع	٢٥ ٠٠٠		١١٩ ٧٠٠

(٣) يظهر حساب المركز الرئيسي في السجلات المحاسبية لفرع سيدني (قبل تسويات نهاية الفترة وقيود الإقفال) على النحو التالي:

المركز الرئيسي (بالدولار الأسترالي)

التاريخ	البيـــان	مدين	دائن	رصيد
١٩٨٧/٤/٢	نقدية متسلمة من المركز الرئيسي		٩ ٠٩١	٩ ٠٩١
١٩٨٧/٤/٢	استلام ١٠٠٠ وحدة من المركز الرئيسي بسعر الوحدة ٧٣ ر٧٢ دولار استرالي		٧٢ ٣٧٠	٨١ ٨٢١
١٩٨٧/٤/٢	معدات مشتراة بمعرفة الفرع	٥ ٠٠٠		٧٦ ٨٢١
١٩٨٧/٤/١١	استلام ١٢٠٠ وحدة من المركز الرئيسي بسعر الوحدة ٣٢ ر٧٢ دولار استرالي		٨٦ ٧٨٤	١٦٣ ٦٠٥
١٩٨٧/٤/٢١	استلام ١٥٠٠ وحدة من المركز الرئيسي بسعر الوحدة ١٠ ر٧٨ دولار استرالي		١١٧ ١٥٠	٢٨٠ ٧٥٥
١٩٨٧/٤/٢٨	نقدية مرسلة للمركز الرئيسي	٢٠٠ ٠٠٠		٨٠ ٧٥٥
١٩٨٧/٤/٣٠	مصروفات العمليات المحملة بمعرفة المركز الرئيسي		٢٣ ٨١٠	١٠٤ ٥٦٥

(٤) كانت أسعار صرف العملة المحلية (الدولار الأسترالي) للدولة التي يعمل فيها الفرع خلال شهر إبريل ١٩٨٧ م على النحو التالي:

من ١ إلى ٦ من إبريل	١٠ ر ١ دولار أمريكي
من ٧ إلى ١٨ من إبريل	١٢ ر ١ دولار أمريكي
من ١٩ إلى ٣٠ من إبريل	٠٥ ر ١ دولار أمريكي

المطلـــوب:

إعادة قياس القيم الواردة بميزان مراجعة فرع سيدني في ٣٠ من إبريل ١٩٨٧ م إلى الـدولار الأمـريكي، العملة الـرسميـة للفــرع، من العملة المحليـة (الـدولار الاسترالي). أحسب جميع أسعار الصرف لأقرب سنت.

المشكلة الرابعة.

أسست «شركة بان»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، شركة تابعة لها في سنغافورة في الأول من ديسمبر ١٩٨٥ م، وقد أصدرت هذه الشركة كافة أسهمها العادية المتداولة حالياً في ذلك التاريخ. وفيما يلي بعض البنود المختارة من أرصدة

ميزان المراجعة للشركة التابعة والمقيسة بواحدات النقد المحلي (الدولار السنغافوري):

	٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م	٣٠ من نوفمبر ١٩٨٦ م
حسابات العملاء (الصافي بعد طرح مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومقداره ٢٢٠٠ دولار سنغافوري في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م، و ٢٠٠٠ دولار سنغافوري في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٦ م).	٤٠ ٠٠٠ دولار سنغافوري	٣٥ ٠٠٠ دولار سنغافوري
المخزون السلعي بالتكلفة	٨٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠
الأجل (الصافي بعد طرح متجمع الاستهلاك ومقداره ٣١ ٠٠٠ دولار سنغافوري في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م، و ١٤ ٠٠٠ دولار سنغافوري في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٦ م).	١٦٣ ٠٠٠	١٥٠,٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	١٠٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، المصرح بها ١٠ ٠٠٠ سهم بقيمة إسمية للسهم ١٠ دولارات سنغافورية والمصدرة والمتداولة ٥٠٠٠ سهم في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م، و ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٦ م.	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠

المعلومات الإضافية:

(١) كانت أسعار الصرف على النحو التالي:

من الأول من ديسمبر ١٩٨٥ ـ حتى ٣٠ من يونيو ١٩٨٦ م ٢ دولار سنغافوري للدولار الأمريكي.

من الأول من يوليو، حتى ٣٠ من سبتمبر ١٩٨٦ م ٨ ر١ دولار سنغافوري للدولار الأمريكي.

من الأول من أكتوبر ١٩٨٦ م حتى ٣١ من مايو ١٩٨٧ م ٧ ر ١ دولار سنغافوري للدولار الأمريكي.

من الأول من يونيو ١٩٨٧ م حتى ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م ٥ ر ١ دولار سنغافوري للدولار الأمريكي

متوسط السعر الشهري عن العام المنتهي في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٦ م ٩ ر ١ دولار سنغافوري للدولار الأمريكي.

متوسط السعر الشهري عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م ٦ ر ١ دولار سنغافوري للدولار الأمريكي.

(٢) فيما يلي تحليل رصيد حسابات العملاء (الصافي):

حسابات العملاء	١٩٨٧	السنة المنتهية في ٣٠ نوفمبر ١٩٨٦
رصيد بداية السنة	٣٧ ٠٠٠ دولار سنغافوري	
المبيعات (٣٦ ٠٠٠ دولار سنغافوري عن كل شهر خلال سنة ١٩٨٧ م و ٣١ ٠٠٠ دولار سنغافوري عن كل شهر خلال سنة ١٩٨٦ م)	٤٣٢ ٠٠٠	٣٧٢ ٠٠٠ دولار سنعافوري
المتحصلات	(٤٢٣ ٠٠٠)	(٣٣٤ ٠٠٠)
ديون معدومة (في إبريل ١٩٨٧ م، ونوفمبر ١٩٨٦ م)	(٣ ٢٠٠)	(١ ٠٠٠)
رصيد نهاية السنة	٤٢ ٢٠٠	٣٧ ٠٠٠

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها:

رصيد بداية السنة	٢ ٠٠٠	
مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها	٣ ٤٠٠	٣ ٠٠٠
الديون المعدومة (في إبريل ١٩٨٧ م، ونوفمبر ١٩٨٦ م)	(٣ ٢٠٠)	(١ ٠٠٠)
رصيد نهاية السنة	٢ ٢٠٠	٢ ٠٠٠

(٣) التحليل التالي خاص بالمخزون السلعي الذي قوم على أساس طريقة الوارد أولاد ـ صادر أولاً:

	السنة المنتهية في ٣٠ نوفمبر	
	١٩٨٧ م	**١٩٨٦ م**
المخزون السلعي في بداية السنة	**٧٥ ٠٠٠ دولار سنغافوري**	
المشتريات (في مايو ١٩٨٧ م، ومايو ١٩٨٦ م):	**٣٣٥ ٠٠٠**	**٣٧٥ ٠٠٠ دولار سنغافوري**
البضاعة المتاحة للبيع	**٤١٠ ٠٠٠**	**٣٧٥ ٠٠٠**
المخزون السلعي في نهاية السنة	**٨٠ ٠٠٠**	**٧٥ ٠٠٠**
تكلفة البضاعة المبيعة	**٣٣٠ ٠٠٠**	**٣٠٠ ٠٠٠**

(٤) اشــترت الشركـة التـابعــة في الأول من ديسمــبر ١٩٨٥ م أراضي بمبلغ ٢٤ ٠٠٠ دولار سنغافوري، وأصول طويلة الأجـل قابلة لـلاستهلاك بمبلغ ١٤٠ ٠٠٠ دولار سنغافوري. كما اشترت في الرابع من يونيو ١٩٨٧ م أصولاً طـويلة الأجل قـابلة للاستهـلاك بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ دولار سنغـافـوري. ويتم استهلاك الأصول طويلة الأجل باستخدام طريقة القسط الثابت على أساس عمـر اقتصادي قـدره ١٠ سنوات، وبـدون قيمة تخـريديـة. ويتم حسـاب الاستهلاك عن سنة كاملة في السنة التي تم فيها شراء الأصول طويلة الأجل.

(٥) إصدرت الشركة التـابعة في ١٥ من ديسمـبر ١٩٨٥ م سندات تسـدد على أقساط، قيمتها الإسمية ١٢٠ ٠٠٠ دولار سنغافـوري وبمعدل فـائدة قـدره ١٤٪. وتدفع الأقسـاط كل سنة حتى ١٥ من ديسمبر سنة ١٩٩١ م، كما تدفع الفوائد كل نصف سنة في ١٥ من يونيو، و١٥ من ديسمبر. وقد تم دفع القسط الأول من المبلغ الأصلي للسندات في ١٥ من ديسمبر ١٩٨٦ م.

المطلــوب:

إعداد ورقة عمل لإعادة قياس البنود السابقة بالدولار الأمريكي، العملة الرسمية للشركة التابعة، في ٣٠ من نوفمبر سنة ١٩٨٧ م، و٣٠ من نوفمبر سنة ١٩٨٦ م على التوالي. يجب توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك، مع تقريب كافة أسعار الصرف لأقرب سنت.

المشكلة الخامسة:

قامت «شركة إيمكس»، شركة أمريكية متعددة الجنسية تنتهي السنة المالية لها في ٣٠ من إبـريل، بالعمليــات التـالية خـلال شهري مـارس وإبريـل من سنة ١٩٨٨ م.

التاريخ	بيان العمليات	أسعار الصرف		
		الجارية		المؤجلة
		الشراء	البيع	
سنة ١٩٨٨ م				
٦ مارس	تسلمت بضاعة مشتراة من مورد برازيلي على الحساب لفترة ائتمان طولها ٣٠ يوماً، وتكلفتها ١٠٠ ٠٠٠ كروز. وقد اشترت عقد صرف مؤجل لمدة ٣٠ يوماً قيمته ١٠٠ ٠٠٠ كروز، وهذا العقد غير قابل للإلغاء ومخصص للحماية فعلاً.	٠٠٦ ر دولار	٠٠٧ ر دولار	٠٠٨ ر دولار
١٨ مارس	تسلمت بضاعة مشتراة من مورد دانمركي على الحساب لفترة ائتمان مقدارها ٣٠ يوماً وتكلفتها ٧٥ ٠٠٠ كرون	١٢ ر دولار	١٣ ر دولار	١٤ ر دولار
٢٥ مارس	باعت بضاعة إلى أحد عملائها بسويسرا على الحساب لفترة ائتمان مقدارها ٣٠ يوماً بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ فرنك. وتبلغ تكلفة البضاعة المبيعة ١٥ ٠٠٠ دولار.	٥٢ ر دولار	٥٣ ر دولار	٥٤ ر دولار
٤ إبريل	تسلمت بضاعة مشتراة من مورد إسباني على الحساب لمدة ٣٠ يوماً مقابل مبلغ ١٥٠ ٠٠٠ بيزيتا.	٠٠٨ ر دولار	٠٠٩ ر دولار	٠١٠ ر دولار
٥ إبريل	قامت بتصفية عقد الصرف المؤجل وقيمته ١٠٠ ٠٠٠ كروز، وسداد المستحق للمورد البرازيلي عن مشتريات ٦ مارس.	٠٠٦ ر دولار	٠٠٧ ر دولار	٠٠٩ ر دولار
١٧ إبريل	اشترت حوالة بمبلغ ٧٥ ٠٠٠ كرون لتسديد المستحق للمورد الدانمركي عن مشتريات ١٨ مارس.	١٣ ر دولار	١٤ ر دولار	١٥ ر دولار

التاريخ	بيان العمليات	أسعار الصرف		
		الجارية		المؤجلة
		الشراء	البيع	
٢٤ إبريل	تسلمت حوالة بمبلغ ٠٠٠ ٥٠ فرنك من العميل السويسري عن مبيعات ٢٥ مارس، وتم تحويل الحوالة بالدولار الأمريكي بمعرفة البنك وإضافتها إلى حساب الشركة به.	٥٣ ر دولار	٥٤ ر دولار	٥٥ ر دولار
٣٠ إبريل	حصلت على قائمة أسعار صرف البيزيتا الإسبانية	٠٠٩ ر دولار	٠١ ر دولار	٠١١ ر دولار

المطلـــوب:

أ - إجراء قيود اليومية الخاصة بشركة إيمكس، لتسجيل العمليات السابقة بالدولار الأمريكي، وطبقاً لنظام المخزون المستمر.

ب - إجراء قيد التسوية الخاص بشركة إيمكس في ٣٠ من إبريل ١٩٨٨ م. (لا تعد شركة إيمكس قوائم مالية شهرية).

المشكلة السادسة:

أسست «شركة ويستباك»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، في الأول من أغسطس ١٩٨٨ م فرعاً لبيع منتجاتها في سنغافورة. وفيما يلي العمليات التي تمت بين المركز الرئيسي للشركة وفرع سنغافورة، وكذلك العلميات الخاصة بالفرع خلال شهر أغسطس ١٩٨٨ م، وموضحاً أمام كل عملية سعر الصرف الجاري المناسب للدولار السنغافوري ($$).

(١) أرسل المركز الرئيسي نقدية مقدارها ٠٠٠ ٥٠ دولار أمريكي إلى الفرع (الدولار السنغافوري= ٤٥ ر دولار أمريكي).

(٢) شحن المركز الرئيسي بضاعة إلى الفرع تكلفتها ٠٠٠ ٧٥ دولار أمريكي، وتم تحميلها على الفرع بسعر ٠٠٠ ١٠٠ دولار أمريكي (الدولار السنغافوري= ٤٥ ر٠ دولار أمريكي).

(٣) دفع الفرع إيجار الأراضي والمباني المستأجرة عن شهر أغسطس وقدره ١٠٠٠ دولار سنغافوري (الدولار السنغافوري= ٤٥ ر دولار أمريكي).

(٤) اشترى الفرع معدات مخزنية ومكتبية بمبلغ ٥٠٠٠ دولار سنغافوري وتم إثباتها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي (الدولار السنغافوري= ٤٥ ر دولار أمريكي).

(٥) باع الفرع بضاعة بالأجل بمبلغ ٢٥٠٠٠ دولار سنغافوري (الدولار السنغافوري = ٤٦ر دولار أمريكي). وتبلغ تكلفة البضاعة المبيعة ١٥٠٠٠ دولار سنغافوري.

(٦) حصل الفرع مبلغ ٢٠٠٠٠ دولار سنغافوري من حسابات العملاء (الدولار السنغافوري= ٤٤٥ ر ٠ دولار أمريكي).

(٧) دفع الفرع مصروفات العمليات ومقدارها ٥٠٠٠ دولار سنغافوري (الدولار السنغافوري= ٤٧ ر ٠ دولار أمريكي).

(٨) أرسل الفرع نقدية مقدارها ١٠٠٠٠ دولار سنغافوري إلى المركز الرئيسي (الدولار السنغافوري= ٤٤ ر دولار أمريكي).

(٩) حمل المركز الرئيسي الفرع بمصروفات عمليات تمت بمعرفته ومقدارها ٢٠٠٠ دولار أمريكي (الدولار السنغافوري= ٤٤٥ ر دولار أمريكي).

(١٠) أعدم الفرع حسابات العملاء غير القابلة للتحصيل ومقدارها ١٠٠٠ دولار سنغافوري (ادولار السنغافوري = ٤٤ ر دولار أمريكي).

المطلوب:

إجراء قيود اليومية الخاصة بالمركز الرئيسي لشركة ويستباك بالدولار الأمريكي، وكذلك القيود الخاصة بفرع سنغافورة بالدولار السنغافوري، لتسجيل العمليات السابقة. يستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر، والأسلوب المباشر في إعدام حسابات العملاء غير القابلة للتحصيل. قرب جميع القيم لأقرب دولار، مع إغفال شرح قيود اليومية.

المشكلة السابعة:

إندمجت «شركة بورتيرو»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، مع «شركة نيكادرو»، بإحدى الدول الأوروبية، في الثاني من يناير سنة ١٩٨٣ م عن طريق شراء كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة نيكادرو بقيمتها الدفترية. وتستخدم شركة نيكادرو البيزو في قياس عملياتها والذي يعتبر العملة الرسمية للدولة التي تعمل بها.

وكان ميزان المراجعة لشركة نيكادرو في الثاني من يناير ١٩٨٣ م (القيم على أساس البيزو) على النحو التالي:

شركة نيكادرو
ميزان المراجعة (بالبيزو)
٢ يناير ١٩٨٣ م

	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	٣ ٠٠٠ بيزو	
حسابات العملاء	٥ ٠٠٠	
المخزون السلعي	٣٢ ٠٠٠	
الأصول طويلة الأجل	٢٠٤ ٠٠٠	
متجمع الاستهلاك		٤٢ ٠٠٠ بيزو
حسابات الدائنين		٨١ ٤٠٠
أسهم رأس المال		٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة		٧٠ ٦٠٠
الإجمالي	٢٤٤ ٠٠٠	٢٤٤ ٠٠٠

وفيما يلي ميزان المراجعة لشركة نيكادرو في ٣١ من ديسمبر سنة ١٩٨٤ م.

شركة نيكادرو
ميزان المراجعة (بالبيزو)
٣١ من ديسمبر ١٩٨٤ م

	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	٢٥ ٠٠٠ بيزو	
حسابات العملاء	٢٠ ٠٠٠	
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		٥٠٠ بيزو
مدينين ـ شركة بورتيرو	٣٣ ٠٠٠	
المخزون السلعي	١١٠ ٠٠٠	
الأصول طويلة الأجل	٢١٠ ٠٠٠	
متجمع الاستهلاك		٧٩ ٩٠٠
أوراق الدفع		٦٠ ٠٠٠
حسابات الدائنين		٢٢ ٠٠٠
ضرائب الدخل المستحقة		٤٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال		٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة		١٠٠ ٦٠٠
مبيعات ـ محلية		١٧٠ ٠٠٠
مبيعات ـ خارجية		٢٠٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	٢٠٧ ٦٠٠	
مصروف الاستهلاك	٢٢ ٤٠٠	
مصروفات عمليات أخرى	٦٠ ٠٠٠	
مصروفات ضرائب الدخل	٤٠ ٠٠٠	
مكاسب بيع أصول طويلة الأجل		٥ ٠٠٠
الإجمالي	٧٢٨ ٠٠٠	٧٢٨ ٠٠٠

المعلومات الإضافية:

(١) كانت كافة المبيعات الخارجية بشركة نيكادرو إلى شركة بورتيرو، وتم تجميعها

في حساب بإسم المبيعات ـ الخارجية. ويمثل رصيد حساب المدينين ـ شركة بورتيرو إجمالي الفواتير غير المسددة. وقد تم تسعير كل المبيعات الخارجية بالدولار الأمريكي. وقد اتضح من الحسابات المقابلة في السجلات المحاسبية لشركة بورتيرو أن إجمالي المشتريات عن سنة ١٩٨٤ م يبلغ ٤٧١٠٠٠ دولار، وأن إجمالي الفواتير غير المسددة يبلغ ٧٠٥٠٠ دولار. وقد قامت شركةبورتيرو بعمل حوالات بنكية بعملة البيزو لسداد قيمة المشتريات.

(٢) يتم حساب الاستهلاك باستخدام طريقة القسط الثابت على أساس عمر اقتصادي مقداره ١٠ سنوات وبدون قيمة تخريدية لجميع الأصول طويلة الأجل القابلة للاستهلاك. وهناك آلة تكلفتها ٢٠٠٠٠ بيزو، كانت قد اشترتها شركة نيكادرو في ٣١ من ديسمبر سنة ١٩٨٣ م، ولم يثبت استهلاك عنها في سنة ١٩٨٣ م، ولم تشتري أصولاً أخرى قابلة للاستهلاك منذ الثاني من يناير سنة ١٩٨٣ م، كما لا توجد أصول مستهلكة بالكامل.

(٣) تم بيع بعض الأصول التي كانت موجودة في حساب الأصول طويلة الأجل في الثاني من يناير ١٩٨٣ م وذلك في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٤ م، وقد تم حساب الاستهلاك عن سنة ١٩٨٤ م بالكامل وأثبت بالدفاتر قبل استبعاد الأصول المبيعة من السجلات المحاسبية. وفيما يلي المعلومات المتعلقة بالأصول المبيعة.

تكلفة الأصول	١٤٠٠٠ بيزو
متجمع الاستهلاك	٤٩٠٠
القيمة الدفترية	٩١٠٠
المتحصل من بيع الأصول	١٤١٠٠
مكاسب بيع الأصول طويلة الأجل	٥٠٠٠

(٤) لم تسجل أي قيود يومية في حساب الأرباح المحتجزة لشركة نيكادرو منذ شراؤها بخلاف تلك الخاصة بإثبات صافي الدخل عن سنة ١٩٨٣ م. وكان رصيد حساب الأرباح المحتجزة في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٣ م بعد تحويله إلى الدولارات الأمريكية ١٩٠٠٠٠ دولار.

(٥) فيما يلي أسعار صرف البيزو:

في ٢ من يناير ١٩٨٣ م	٢ دولار
متوسط سنة ١٩٨٣ م	٢,١
في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٣ م	٢,٢
متوسط سنة ١٩٨٤ م	٢,٣
في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٤ م	٢,٤

(٦) تبلغ القيمة الإجمالية لمتجمع تسويات التحويل ٢٢٠٠٠ دولار (دائن) في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٣ م.

المطلــوب:

إعداد ورقة العمل اللازمة لتحويل عناصر القوائم المالية لشركة نيكادرو عن العام المنتهي في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٤م من البيزو إلى الدولار. يجب أن تظهر ورقة العمل قيم عناصر القوائم المالية بالبيزو، وأسعار الصرف، والقيم بالدولار.

المشكلة الثامنة:

أسست «شركة أعالي البحار»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، فرعاً لها في كولومبيا خلال سنة ١٩٨٢ م. ويستخدم الفرع عملة البيزو كوحدة قياس لإثبات العمليات المالية في سجلاته المحاسبية، على الرغم من أن العملة الرسمية له هي الدولار الأمريكي.

وقد انتدبت لفحص القوائم المالية المجمعة لشركة أعالي البحار عن العام المالي المنتهي في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م.

وقد عهدت إلى منشأة محاسبة ومراجعة قانونية مرخص لها بمزاولة المهنة في كولومبيا بفحص حسابات الفرع هناك. وقد أعدت المنشأة تقريراً أوضحت فيه أن حسابات الفرع تعبر بعدالة عن عملياته على أساس وحدة النقد السائدة (البيزو)، إلا أن رسوم الترخيص وأي تسويات أخرى لازمة طبقاً للإجراءات المحاسبية للمركز الرئيسي لم تسجل بعد في سجلات الفرع. وفيما يلي ميزاني المراجعة للمركز الرئيسي ولفرع شركة أعالي البحار في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م.

شركة أعالي البحار
المركز الرئيسي والفرع
ميزانا المراجعة
٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م

	المركز الرئيسي أرصدة مدينة (ودائنة) بالدولار الأمريكي	الفرع أرصدة مدينة (ودائنة) بالبيزو الكولومبي
النقدية	٩٠ ٠٠٠ دولار	١١٠ ٠٠٠ بيزو
حسابات العملاء (صافي)	١٦٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
المخزون السلعي في بداية السنة	٥١٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
مدفوعات مقدمة قصيرة الأجل	١٨ ٠٠٠	
الاستثمار في فرع كولومبيا	١٠ ٠٠٠	
بحوث تسويقية للفرع	١٢ ٠٠٠	
أصول طويلة الأجل	٧٥٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
متجمع الاستهلاك	(٣٥٠ ٠٠٠)	(٦٥٠ ٠٠٠)
التزامات جارية	(٢٤٠ ٠٠٠)	(٢٢٠ ٠٠٠)
التزامات طويلة الأجل	(٢٠٠ ٠٠٠)	(٢٣٠ ٠٠٠)
المركز الرئيسي		(٣٠ ٠٠٠)
أسهم رأس المال	(٣٠٠ ٠٠٠)	
الأرباح المحتجزة	(١٤٥ ٠٠٠)	
المبيعات	(٤ ٠٣٥ ٠٠٠)	(١ ٦٨٠ ٠٠٠)
مبيعات مقابلة	(١٦٠ ٠٠٠)	
مشتريات	٣ ٠١٠ ٠٠٠	١ ١٨٠ ٠٠٠
مشتريات مقابلة	١٤٠ ٠٠٠	
مصروف الاستهلاك	٥٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
مصروفات أخرى	٦٨٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠
الإجماليات	صفر	صفر

المعلومات الإضافية :

(١) خفض الفرع في أول يوليو ١٩٨٩ م سعر صرف البيزو من ٢٥ ر ٠ دولار إلى ٢٠ ر ٠ دولار للبيزو، وكان سعر الصرف الأول ساري المفعول منذ عام ١٩٨١ م.

(٢) يتضمن رصيد حساب الاستثمار في فرع كولومبيا بضاعة قيمتها ٤٠٠٠ دولار. ويتم تسعير البضاعة المبيعة للفرع بنسبة إضافة مقدارها ٣٣ ١/٣٪ من التكلفة ويتم الشحن على أساس «تسليم المركز الرئيسي». وقد شحنت هذه البضاعة إلى الفرع خلال سنة ١٩٨٩ إلا أن الفرع لم يتسلمها بعد. وتتم مبيعات الفرع إلى المركز الرئيسي بالتكلفة، كما لم تكن هناك تقلبات موسمية في مبيعات الفرع إلى العملاء الخارجيين خلال العام.

(٣) يقوم الفرع مخزون البضاعة بالتكلفة على أساس الوارد أولا ـ صادر أولا، ويبلغ مخزون آخر السنة ٨٠ ٠٠٠ بيزو (غير مشتمل على البضاعة المذكورة في البند ٢ السابق)، كما أن نصف المخزون في بداية ونهاية الفترة مشترى من المركز الرئيسي. وتبلغ تكلفة مخزون المركز الرئيسي في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م ٥٢٠ ٠٠٠ دولار على أساس الوارد أولاً ـ صادر أولاً.

(٤) يمثل رصيد حساب البحوث التسويقية للفرع الجزء غير المستنفد من التكاليف المدفوعة بمعرفة المركز الرئيسي (ومقدارها ١٥ ٠٠٠ دولار) إلى منشأة أمريكية لبحوث التسويق في يناير ١٩٨٨ م عن بحوث خاصة بالفرع. وتمنع قيود العملة الفرع من دفع هذه التكاليف. وقد وافق المركز الرئيسي على قبول بضاعة من الفرع لمدة السنوات الخمس التي سيتم خلالها استنفاد تكاليف بحوث التسويق كمقابل لها.

(٥) لا توجد تغيرات في الأصول طويلة الأجل خلال سنة ١٩٨٩م.

(٦) تفرض حكومة كولومبيا رسوم ترخيص على الفرع بما يعادل ١٠ بيزو عن كل ١٠٠ بيزو من صافي دخل الفرع قبل رسوم الترخيص مقابل ضمان الحقوق التجارية للفرع. وتدفع هذه الرسوم في أول مايو من كل سنة عن السنة التقويمية السابقة إلا أنها لم تسجل في دفاتر الفرع في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م.

المطلــوب:

أ ـ إجراء قيود اليـومية في ٣١ من ديسمـبر ١٩٨٩ م لتصحيح السجـلات المحاسبية:

(١) للمركز الرئيسي لشركة أعالي البحار.

(٢) لفرع كولومبيا لشركة أعالي البحار.

ب ـ إعداد ورقة عمل لتجميع القوائم المالية للمركز الرئيسي ولفرع كولومبيا لشركة أعالي البحار، مع تحديد كافة القيم بالدولار الأمريكي. غير مطلوب إعداد نماذج للقوائم المالية المجمعة، مع تجاهل ضرائب الدخل، وتوضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك.

(١) يمكنك الاستعانة برؤوس الأعمدة المقترحة التالية لإعداد ورقة العمل:

المركز الرئيسي:	ميزان المراجعة المعدل	مدين	(دائن)
الفرع:	ميزان المراجعة المعدل		
	بالبيزو الكولومبي	مدين	(دائن)
	أسعار الصرف (إعادة القياس)		
	بالدولار الأمريكي	مدين	(دائن)
الاستبعادات:		مدين	(دائن)
بيانات المركز الرئيسي والفرع المجمعة:		مدين	(دائن)

المشكلة التاسعة:

فيما يلي القوائم المالية المستقلة «لشركة بـانامـير»، شركة أمـريكية متعـددة الجنسية، وشركتيها التابعتين عن السنة المنتهية في ٣١ من ديسمبر سنة ١٩٨٦ م. (يستخدم الرمز «بيزو» للإشارة إلى عمله البيزو الفلبينية):

	شركة بانامير (بالدولار)	شركة فلوريدا (بالدولار)	شركة لاتكو (بالبيزو)
قوائم الدخل:			
الإيرادات			
مبيعات	٤٠٠ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠	٣٨١ ٠٠٠
مبيعات مقابلة إلى شركة فلوريدا	١٠ ٠٠٠		
إجمالي الإيرادات	٤١٠ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠	٣٨١ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات			
تكلفة البضاعة المبيعة	٣٠٠ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة	٧ ٥٠٠		
مصروف الاستهلاك	٣ ٠٠٠	٥٥٠	١٧ ٥٠٠
مصروفات بيعية	٣٤ ٥٠٠	٢ ٤٠٠	١٦ ٥٠٠
مصروفات العمليات الأخرى	٣٥ ٠٠٠	١ ٦٥٠	١٨ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	١٥٠٠٠	٤٠٠	١٥ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٣٩٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٣٦٧ ٠٠٠
صافي الدخل	١٥ ٠٠٠	١ ٠٠٠	١٤ ٠٠٠
قوائم الأرباح المحتجزة			
الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٢٥ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	٧ ٠٠٠
صافي الدخل	١٥ ٠٠٠	١ ٠٠٠	١٤ ٠٠٠
جملة فرعية	٤٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠
التوزيعات		١ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٤٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠
الميزانيات العمومية			
الأصول:			
نقدية	١٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠	١٠ ٠٠٠
حسابات العملاء (صافي)	٣٠ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠

	شركة بانامير (بالدولار)	شركة فلوريدا (بالدولار)	شركة لاتكو (بالبيزو)
حسابات مدينة (ودائنة) مقابلة	٤ ٠٠٠	(٩٠٠)	
المخزون السلعي	٢٠ ٠٠٠		٨٣ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال			
شركة فلوريدا	٩ ٠٠٠		
الاستثمار في أسهم رأس			
مال شركة لاتكو	١٢ ٠٠٠		
الأصول طويلة الأجل	٤٥ ٠٠٠	٥ ٥٠٠	١٧٥ ٠٠٠
متجمع الاستهلاك	(١٥ ٠٠٠)	(٢ ٠٠٠)	(٧٥ ٠٠٠)
إجمالي الأصول	١١٥ ٠٠٠	١٢ ١٠٠	٢٢٨ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية:			
حسابات الدائنون	٢٥ ٠٠٠		٧ ٠٠٠
توزيعات مستحقة		١٠٠	
التزامات طويلة الأجل			١٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، ١٠٠٠ سهم	٥٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٤٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	١١٥ ٠٠٠	١٢ ١٠٠	٢٢٨ ٠٠٠

المعلومات الإضافية:

(١) اشترت «شركة بانامير» ٩٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة فلوريدا» الأمريكية وعددها ١٠٠٠ سهم وذلك في ٣١ من ديسمبر سنة ١٩٨٥ م مقابل ٩ ٠٠٠ دولار كما اشترت كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة لاتكو» الفلبينية وعددها ١٠٠٠ سهم مقابل ١٢ ٠٠٠ دولار. وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق لكلتا الشركتين مساوية لقيمها الدفترية في ذلك

التاريخ. وتستخدم شركة بانامير أساس الملكية للمحاسبة عن استثماراتها في الشركتين التابعتين.

(٢) تستخدم الشركتان التابعتان طريقة القسط الثابت في استهلاك الأصول طويلة الأجل على أساس عمر اقتصادي مقداره ١٠ سنوات، وبدون قيمة تخريدية، ولم يستهلك أي أصل طويل الأجل لأي من الشركتين التابعتين استهلاكاً كاملاً، لا في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٥ م، ولا في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م، كما لا توجد أي إضافات أو استبعادات للأصول طويلة الأجل لشركة لاتكو خلال سنة ١٩٨٦ م.

(٣) أرسلت شركة بانامير بضاعة سعرها بالفاتورة ٤٠٠٠ دولار إلى شركة فلوريدا في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م، ولا توجد مبيعات مقابلة إلى شركة لاتكو.

(٤) أعلنت شركة فلوريدا في ١٨ من ديسمبر ١٩٨٦ م عن توزيع أرباح بمعدل دولاراً واحداً عن كل سهم، على أن تدفع في ١٦ من يناير ١٩٨٧ م إلى المساهمين المسجلين في ١٠ من يناير ١٩٨٧ م.

(٥) وفيما يلي أسعار صرف البيزو الذي يعتبر العملة الرسمية لشركة لاتكو الفلبينية:

من ٣٠ من ديسمبر ١٩٨٥ م وحتى ٣١ من مارس ١٩٨٦ م ١٢ ر ٠ دولار.

من أول إبريل ١٩٨٦ م وحتى ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م ٠٨ ر ٠ دولار.

المطلـوب:

أ - إعداد ورقة العمل اللازمة لتحويل عناصر القوائم المالية لشركة لاتكو من البيزو إلى الدولار الأمريكي. استخدم المتوسط المرجح لأسعار الصرف عندما يكون ملائماً.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح السجلات المحاسبية لشركة بانامير، وشركة فلوريدا التابعة في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م.

جـ - إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، والاستبعادات في ورقة العمل، والخاصة بشركة بانامير وشركتيها التابعتين في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م. *يجب أن تعكس أوراق العمل الأرصدة المحولة في المطلوب (أ)*، والتسويات في المطلوب (ب) مع تجاهل ضرائب الدخل.

الفصل السادس عشر

التقارير المحاسبية القطاعية والدورية

Segment, Interin Reports, Reporting For The SEC

سوف نتناول في هذا الفصل ثلاثة قضايا لقيت إهتمام المحاسبين بدرجة ملحوظة في السنوات الأخيرة. فقد كانت التقارير المحاسبية التي تعد على أساس قطاعي وتلك التي تعد دورياً خلال السنة المالية موضوعاً لعدد من النشرات والتوصيات التي صدرت عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ثم الهيئة المشرفة على بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية SEC. علاوة على ذلك، فقد خضعت متطلبات المحاسبة وإعداد التقارير التي تفرضها هيئة بورصة الأوراق المالية على تنظيمات الأعمال لتعديلات جوهرية في السنوات الأخيرة. وتعتبر هذه القضايا الثلاثة ذات أهمية بالغة بالنسبة للمحاسبين الذين يتعاملون مع الشركات المساهمة الكبيرة.

إعداد التقارير على المستوى القطاعي

Segment Reporting

يعتبر القطاع الأقتصادي (قطاع الصناعة) Industry Segment ، جزءاً من تنظيم أعمال يستهدف إنتاج منتج أو آداء خدمة أو مجموعة من المنتجات والخدمات المرتبطة ببعضها وبيعها إلى العملاء الخارجيين (الذين لا يرتبطون بتنظيم الأعمال سواء في شكل تبعية أو إندماج). وعادة ما يطلق على قطاع الصناعة خط الأعمال Line of business.

وقد سبق أن أشرنا في الفصل الرابع إلى نوع من الإندماج المختلط الذي يتم بين شركات لا تنتمي إلى نفس المجال، حيث تتكون شركة الإندماج من قطاعات صناعية وخدمية متباينة. وقد كانت هذه الخاصية سبباً في البحث عن أساليب ملائمة يمكن إستخدامها في إعداد التقارير المالية عن القطاعات الصناعية. فقد وجد المحللون الماليون وغيرهم من الجهات والأفراد الذين يهتمون بالمقارنة بين تنظيمات الأعمال المختلفة (التي تنطوي كل منها على قطاعات صناعية متباينة) أن القوائم المالية الموحدة لا توفر المعلومات الملائمة لأغراض المقارنة بين نتائج أعمال هذه التنظيمات المختلطة.

الخلفية التاريخية للتقارير القطاعية: Background of segment reporting

لقد تتبع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الخلفية التاريخية لإعداد التقارير القطاعية منذ سنة ١٩٦٤ ميلادية، عندما بدأ أول إجتماع للجنة الفرعية التي شكلها مجلس الشيوخ الأمريكي لمناقشة مقاومة التكتلات الإقتصادية. وقد كان إهتمام هذه اللجنة موجهاً لدراسة أثر الشركات المختلطة (التي تنطوي كل منها على قطاعات صناعية متباينة) على تركيز النشاط الإقتصادي للصناعة الأمريكية في عدد قليل من الشركات الكبيرة.

وخلال المناقشات التي دارت في اللجنة المذكورة آنفاً، أثيرت قضية مدى ملاءمة التقارير المالية التي تعدها الشركات على مستوى قطاعي. وقد أشترك في هذه المناقشات بعض الأكاديميين، والمحللين الماليين ومديري الأعمال، بالإضافة إلى ممثلين عن مجلس الشيوخ الأمريكي، والهيئة المشرفة على بورصة الأوراق المالية، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وقد كان مفهوم القطاع موضوعاً للجدل لأنه يتعارض مع الفلسفة التي تقوم عليها القوائم المالية الموحدة. حيث يفترض وفقاً لهذه الفلسفة بأن القوائم المالية الموحدة أكثر عدالة من القوائم المالية المستقلة في مجال الإفصاح عن نتائج العمليات والمركز المالي للوحدة الإقتصادية بصرف النظر عن الشكل القانوني أو القطاعات الإقتصادية المكونة لهذه الوحدة.

وفي سنة ١٩٧٦ ميلادية، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تقريراً برقم (١٤) بعنوان «اعداد التقارير المالية عن قطاعات تنظيم الأعمال» ونعرض فيما

يلي أهم متطلبات هذا التقرير:[1]

عندما يصدر تنظيم الأعمال مجموعة القوائم المالية المتكاملة التي تفصح عن المركز المالي في نهاية السنة المالية، ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي عن تلك السنة، وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، فيجب أن تفضح هذه القوائم عن المعلومات التالية:

١ - عمليات التنظيم وفقاً للقطاعات الرئيسية التي يتكون منها.
٢ - العمليات الأجنبية والصادرات للخارج.
٣ - العملاء الرئيسيين.

وإذا كانت القوائم المالية معدة عن فترة أكثر من سنة مالية واحدة، فمن اللازم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بكل سنة على حدة.

وفي البداية، كان من شروط إعداد التقارير المالية الدورية، التي تعد من خلال السنة المالية، أن تتضمن معلومات تخص نشاط كل قطاع على حدة. ولكن ألغي هذا الشرط بمعرفة مجلس معايير المحاسبة المالية بعد سنة من صدور التقرير رقم (١٤). وسوف نناقش موضوع التقارير الدورية في جزء لاحق من هذا الفصل.

وفي سنة ١٩٧٨ ميلادية صدر تقرير آخر برقم (٢١) عن مجلس معايير المحاسبة المالية، وقد أوقف هذا التقرير تطبيق التوصيات الواردة بالتقرير رقم (١٤) على الشركات التي لا تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، حتى ينتهي المجلس من دراسة إمكانية تخفيض متطلبات الافصاح المفروضة على هذا النوع من الشركات.

العمليات في الصناعات المتباينة: Operations in different industries

حتى يمكن الإستجابة لشروط التقرير رقم (١٤) يجب على المحاسبين تنفيذ ما يلي:

---

(١) FASB Statement N° 14, «Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise», FASB (Stamford: 1976, P 5.

١ ـ تحديد القطاعات الإقتصادية التي يتكون منها نشاط التنظيم.

٢ ـ تحديد الإيرادات وأرباح أو خسائر العمليات والأصول الثابتة القابلة للتحقق ذاتياً بالنسبة لكل قطاع من القطاعات.

٣ ـ تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية والتي يجب التقرير عنها.

٤ ـ الإستجابة للحدود القصوى والدنيا للإفصاح عن نشاط كل قطاع على حدة.

٥ ـ توفير البيانات المطلوبة للإفصاح بخلاف تلك التي أشرنا إليها في النقطة رقم (٢).

تحديد القطاعات الإقتصادية: Specification of industry segments

أشار تقرير FASB رقم (١٤) إلى أنه يجب إستخدام الخطوط التنظيمية أو مجالات الأنشطة الإقتصادية أو كلاهما في تحديد القطاعات التي ينطوي عليها تنظيم الأعمال المعين. ويعرف FASB مجالات الأنشطة الإقتصادية في هذا الصدد بأنها مناطق جغرافية أو صناعية. علاوة على ذلك، يتطلب FASB الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعملاء الرئيسيين لتنظيم الأعمال. ونعرض فيما يلي الإرشادات التي تضمنها التقرير رقم (١٤) فيما يتعلق بالإفصاح عن عمليات الصناعات المختلفة.[1]

«يجب تحديد القطاعات التي يمكن إعداد التقارير عنها وفقاً لمايلي:

أ ـ تحديد المنتجات والخدمات التي يتولد منها إيرادات تنظيم الأعمال.

ب ـ تجميع هذه المنتجات والخدمات وفقاً لخطوط الأداء في شكل قطاعات إقتصادية...

جـ ـ أختيار القطاعات الإقتصادية ذات الأهمية النسبية لتنظيم الأعمال ككل».

هذا، وقد ذكر تقرير FASB بأنه لا يوجد تبويب نمطي لأنشطه الأعمال بحيث

(١) المرجع السابق ذكره، ص ٨.

يمكن إستخدامه في تحديد القطاعات الإقتصادية بتنظيمات الأعمال ككل. ونتيجة لذلك، فقد تركت مهمة تحديد هذه القطاعات في كل شركة لرجال الإدارة العاملين فيها. وفي هذا الصدد أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بإستخدام مراكز الربحية Profit centers كنقطة بداية لتحديد القطاعات الإقتصادية في تنظيمات الأعمال. والمعروف أن مركز الربحية هو أصغر وحدة نشاط يمكن على أساسها تجميع المعلومات عن الإيرادات والمصروفات لإستخدامها للأغراض الداخلية بمعرفة إدارة التنظيم.

تحديد الإيراد المتولد من القطاعات:

: Computation of revenue of specified segments

يعتبر تضمين أو إستبعاد المبيعات أو التحويلات الداخلية التي تحدث بين القطاعات وبعضها البعض Intersegment sales or transfers من القضايا الجدلية التي أثيرت بشأن تحديد الإيراد المتولد من القطاعات الإقتصادية. ويرى المؤيدين لتضمين المبيعات والتحويلات الداخلية، بأنها تمثل عنصر جوهري في إيراد بعض قطاعات الصناعة، ويترتب على إستبعادها إنخفاض إيراد القطاع بدرجة ملحوظة. وعلى العكس من ذلك، يرى المعارضون أن المبيعات والتحويلات الداخلية لم تنتج عن عمليات في السوق مع أطراف خارجية ذوي مصالح مستقلة. وقد وفّق مجلس معايير المحاسبة المالية بين الرأيين حيث أشار بما يلي:(١)

الإيراد.. عند الإفصاح عن الإيراد المتولد من قطاع صناعة معين يجب التمييز بين المبيعات إلى العملاء الخارجيين، والمبيعات والتحويلات إلى القطاعات الإقتصادية الأخرى التابعة للتنظيم... وتتم المحاسبة عن المبيعات والتحويلات الداخلية، وفقاً للأساس الذي تستخدمه الإدارة في تسعيرها، ويجب في هذا الصدد الإفصاح عن الأساس المستخدم في التسعير. وإذا تغير هذا الأساس ينبغي الإفصاح عن طبيعته وأثره على أرباح أو خسائر القطاع في الفترة التي حدث فيها هذا التغير.

(١) المرجع السابق ذكره ص ١٣.

تحديد الأرباح أو الخسائر المتولدة من القطاعات:

Computation of operating profit or loss for specified segments

يعتبر قياس نتائج عمليات القطاع الإقتصادي من الموضوعات الأكثر جدلاً، فعادة يثار التساؤل حول ماهية المقياس الملائم. وفي هذا الصدد يوجد رأيين على طرفي نقيض، أولهما يرى بوجود التقرير عن صافي دخل Net income كل قطاع بينما يشير الرأي الآخر بعدم وجوب التقرير عن صافي الدخل. No income amount وبالرغم من أن مؤيدي الإفصاح عن صافي الدخل يدركون بأن الأمر يستلزم وضع عدة إفتراضات واللجوء إلى التقدير لقياسه، فهم يرون بأن الصعوبات في هذا الصدد لا يجب أن تحول دون التقرير عن صافي دخل القطاعات، لأن مثل هذه المعلومات قد تكون مفيدة للمستثمرين والدائنين.

وعلى العكس من ذلك، يرى المعارضين أن الإعتماد على التقدير في تحديد نصيب كل قطاع من التكاليف العامة والفوائد وضرائب الدخل قد يؤدي إلى إنتاج معلومات مضللة عن صافي الدخل. ويدعم المعارضون رأيهم بأن توزيع ضرائب الدخل على القطاعات يعتبر مسألة صعبة بسبب وجود فروق بين الضرائب المحسوبة على الدخل الموحد وتلك المحسوبة على الدخول المستقلة للشركات، وأخيراً وجود خسائر للعمليات وإمكانية ترحيلها خصماً من الضرائب التي تستحق في المستقبل أو من الضرائب التي إستحقت في الماضي.

ويرى بعض المحاسبين إمكانية التوفيق بين الرأيين المتعارضين. فهم ينادون بإستخدام مدخل المساهمة كوسيلة للتقرير عن نتائج عمليات كل قطاع. ومساهمة القطاع Segment contribution بالتعريف هي مبيعات القطاع مطروحاً منها المصروفات التي يمكن تتبعها Traceable expenses، وهي المصروفات التي يمكن تحديدها بطريقة مباشرة بالنسبة لكل قطاع(١).

أما مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فقد أخذ الموقف التالي فيما يتعلق بقضية

---

(١) FASB Discussion Memorandum, «An Analysis of Issues Related to Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise, «FASB (Stamford: 1974), PP. 29 - 30.

الإفصاح عن دخل القطاع ضمن تقريره رقم (١٤):[١]

الربحية.. الأرباح والخسائر.. بالتعريف (متمثلة في إيراد القطاع مطروحاً منه كل مصروفات العمليات، ومتضمنة المصروفات التي لا يمكن تتبعها مباشرة للقطاع) يجب الإفصاح عنها بالنسبة للقطاعات التي يمكن التقرير عنها. ومن المعلومات الواجب التقرير عنها بالنسبة لكل قطاع العناصر غير العادية أو التي لا تحدث بإستمرار... والإفصاح في قائمة الدخل الموحدة عن المبالغ المضافة أو المخصومة نتيجة هذه العناصر عند تحديد أرباح أو خسائر عمليات القطاع الذي يعد عنه التقرير... ويجب أن يكون هناك إتساق من فترة إلى أخرى في الأساليب المستخدمة عن توزيع مصروفات العمليات على القطاعات الإقتصادية عند تحديد أرباح وخسائر العمليات. وإذا حدث هناك تغير في هذه الأساليب فيجب الإفصاح عن طبيعته وأثره على أرباح وخسائر العمليات في الفترة التي حدث فيها التغير.

هذا وقد أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بتوزيع التكاليف التي لا يمكن تتبعها مباشرة على القطاعات إعتماداً على أساس معقول Reasonable basis ومع ذلك، هناك بعض العناصر لا يجب أخذها في الحسبان عند تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن عمليات القطاع الذي يعد عنه التقرير وهذه العناصر هي:

- الإيراد المكتسب على مستوى الشركة والذي لم يتولد من عمليات أي قطاع.
- مصروفات الإدارة العامة (التي ترتبط بالإدارة العامة للشركة).
- مصروفات الفوائد.
- ضرائب الدخل سواء محلية أم أجنبية.
- الحقوق في دخل أو الحصة في خسائر الشركات التابعة غير الموحدة وأي شركات أخرى مستثمر فيها والتي لا تدخل في عملية توحيد القوائم المالية.
- المكاسب والخسائر الرأسمالية.
- العناصر غير العادية.
- حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة.
- الأثر التراكمي للتغير في المبادىء المحاسبية.

(١) FASB Statement N°: 14 PP. 6 - 14.

ويمكن الإهتداء بالنشرات الصادرة عن مجلس معايير محاسبة التكاليف The cost accounting standards board (CASB) لتحديد ماهية الأساس المعقول الذي يمكن الإعتماد عليه عند توزيع المصروفات التي يصعب نتبعها بطريقة مباشرة. ووفقاً لمعيار محاسبة التكاليف رقم (٤٠٣) *المتعلق «بتوزيع مصروفات المركز الرئيسي على القطاعات»* عرض مجلس معايير محاسبة التكاليف معادلة من ثلاثة عوامل لتوزيع المصروفات المتبقاة للمركز الرئيسي على القطاعات. ويتم توزيع المصروفات المتبقاة للمركز الرئيسي بنسبة هي المتوسط الحسابي Arithmetic Average لثلاث نسب مئوية عن الفترة المالية وهي كما يلي:

١ - أجور القطاع، مقسومة على إجمالي الأجور لكل القطاعات.

٢ - إيرادات القطاع (متضمنة التحويلات الداخلية الصادرة ومطروحاً منها التحويلات الداخلية الواردة) مقسومة على الإيرادات الإجمالية الناتجة من عمليات كل القطاعات.

٣ - متوسط القيمة الدفترية للعقارات والمعدات والمخزون المتعلقة بالقطاع مقسوماً على إجمالي القيمة الدفترية لمتوسط أصول ومخزون كل القطاعات.

مثال توضيحي عن توزيع المصروفات غير المباشرة على القطاعات:

لتوضيح كيفية توزيع المصروفات غير المباشرة على القطاعات الاقتصادية وفقاً لشرط معيار محاسبة التكاليف (٤٠٣) نفترض أن البيانات التالية متعلقة بالمركز الرئيسي وقطاعين صناعيين لإحدى الشركات التي تنتج منتجات متعددة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٦ (ونفترض عدم وجود تحويلات داخلية بين القطاعين خلال العام).

بيانات عن المركز الرئيسي وقطاعين صناعيين
(القيمة بالريال)

البيـــان	المركز الرئيسي	المنتجات الكيماوية	المنتجات الغذائية	الإجمالي
صافي المبيعات (إيراد العمليات)		٥٥٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
مصروفات مباشرة على القطاعات		٣٠٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
مصروفات غير مباشرة على القطاعات	٢٠٠ ٠٠٠			٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي المصروفات	٢٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	٨٥٠ ٠٠٠
الدخل قبل الضرائب				١٥٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل				٩٠ ٠٠٠
الدخل الصافي				٦٠ ٠٠٠
الأجـــور	٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠	٤٦٠ ٠٠٠
متوسط تكلفة العقارات والمعدات والمخزون	٨٠ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠	١ ٣٨٠ ٠٠٠	٢ ٠٨٠ ٠٠٠

حساب معادلة التوزيع

	المنتجات الكيماوية	المنتجات الغذائية
معدل أجور القطاع	$\frac{١٦٠ ٠٠٠}{٤٠٠ ٠٠٠}$ = ٤٠٪	$\frac{٢٤٠ ٠٠٠}{٤٠٠ ٠٠٠}$ = ٦٠٪
معدل إيراد القطاع	$\frac{٥٥٠ ٠٠٠}{١ ٠٠٠ ٠٠٠}$ = ٥٥٪	$\frac{٤٥٠ ٠٠٠}{١ ٠٠٠ ٠٠٠}$ = ٤٥٪
معدل تكلفة العقارات والمعدت والمخزون	$\frac{٦٢٠ ٠٠٠}{٢ ٠٠٠ ٠٠٠}$ = ٣١٪	$\frac{١ ٣٨٠ ٠٠٠}{٢ ٠٠٠ ٠٠٠}$ = ٦٩٪
الإجمـالــي :	١٢٦٪	١٧٤٪
المتوسط الحسابي (مقسوماً على ٣)	٤٢٪	٥٨٪

توزيع المصروفات غير المباشرة على القطاعات

يمكن باستخدام المعدلين السابقين توزيع المصروفات غير المباشرة على القطاعات

وقدرها ٠٠٠ ٢٠٠ ريال كما يلي:

ما يخص قطاع المنتجات الكيماوية (٠٠٠ ٢٠٠ ريال× ٤٢٪)	٠٠٠ ٨٤ ريال
ما يخص قطاع المنتجات الغذائية (٠٠٠ ٢٠٠ ريال× ٥٨٪)	٠٠٠ ١١٦
إجمالي المصروفات غير القابلة للتتبع مباشرة	٠٠٠ ٢٠٠ ريال

وعلى ضوء التحليل السابق يمكن تحديد الأرباح (أو الخسائر) الناتجة من عمليات كل قطاع وذلك على النحو التالي:

	المنتجات الكيماوية	المنتجات الغذائية	الإجمالي
المبيعات الصافية	٠٠٠ ٥٥٠	٠٠٠ ٤٥٠	٠٠٠ ٠٠٠ ١
مصروفات مباشرة على القطاعات	٠٠٠ ٣٠٠	٠٠٠ ٣٥٠	٠٠٠ ٦٥٠
مصروفات غير مباشرة على القطاعات	٠٠٠ ٨٤	٠٠٠ ١١٦	٠٠٠ ٢٠٠
إجمالي المصروفات	٠٠٠ ٣٨٤	٠٠٠ ٤٦٦	٠٠٠ ٨٥٠
أرباح (خسائر) العمليات	٠٠٠ ١٦٦	(٠٠٠ ١٦)	٠٠٠ ١٥٠

ويمكن القول أن استخدام هذا الاسلوب في توزيع المصروفات غير المباشرة على القطاعات ليس مقنعاً بدرجة كافية. فالمعادلة المستخدمة في التوزيع هي مجرد أسلوب عملي لا يستند إلى مبررات نظرية معقولة. فقد أسفر هذا الأسلوب في مثالنا السابق عن خسائر في قطاع المنتجات الغذائية. ويرجع السبب في هذه النتيجة إلى ارتفاع معدلات الأجور وارتفاع متوسط تكلفة العقارات والمعدات والمخزون في قطاع المنتجات الغذائية، مما أدى بدوره إلى زيادة الأعباء المحملة على هذا القطاع من المصروفات غير المباشرة. والجدير بالذكر أنه ليس من الضروري أن يوجد مثل هذا الارتباط المباشر بين المصروفات غير المباشرة (التي لا يمكن تتبعها) وقيمة الأجور المدفوعة بالقطاع أو تكلفة العقارات والمعدات والمخزون المتاح في كل قطاع.

تحديد الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في كل قطاع:

Computation of Identifiable Assets for Specified Segments:

لم يكن هناك جدل ملحوظ فيما يتعلق بتحديد الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في كل قطاع، ونورد فيما يلي الرأي الذي ورد في تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (١٤) في هذا الصدد[١]:

الأصول القابلة للتحقق ذاتياً: تتمثل الأصول القابلة للتحقق الموجودة في قطاع صناعة معين في الأصول الملموسة وغير الملموسة التي يستخدمها ذلك القطاع، متضمنة:

١ ـ الأصول التي يقتصر استخدامها على قطاع اقتصادي معين.

٢ ـ الجزء الموزع من الأصول المستخدمة بالاشتراك مع قطاع آخر أو أكثر. ويجب الاعتماد على أساس معقول عند توزيع هذه الأصول على القطاعات المستخدمة لها. ولأن أصول القطاع الاقتصادي الذي يحول منتجات أو خدمات إلى قطاع آخر لا تستخدم في عمليات القطاع المحول إليه، ومن ثم لا يوزع على هذا القطاع جزء من هذه الأصول. ويجب إدراج الأصول التي تمثل جزء من استثمارات الشركة في قطاع صناعة معين، مثل الشهرة، ضمن الأصول القابلة للتحقق في هذا القطاع. أما الأصول المستخدمة في أغراض الشركة بصفة عامة (وهي التي لا تستخدم في عمليات أي قطاع) لا يجب توزيعها على القطاعات هذا ولا يجب أن تتضمن الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في قطاع المدفوعات المقدمة أو القروض المدفوعة إلى قطاع آخر أو للاستثمار فيه، باستثناء المبالغ المدفوعة مقدماً أو القروض المدفوعة لقطاع آخر بواسطة قطاع مالي حيث يجب إدراجها ضمن أصوله القابلة للتحقق لأن الدخل المتولد من هذه المبالغ أو القروض سوف يؤخذ في الحسبان عند تحديد الأرباح والخسائر الناتجة من عمليات القطاع المالي. . . وعند تحديد الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في كل قطاع ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار المخصصات، مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومجمع الاستهلاكات، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.

(١) مرجع سبق ذكره، من ص ٧ إلى ص ٨.

تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية:

Determination of Significant Segments:

بعد تحديد القطاعات الاقتصادية التي يتكون منها كل تنظيم، يجب تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية. وقد ذكر تقرير FASB رقم (١٤) بأنه يجب توافر شرط واحد أو أكثر من الشروط التالية حتى يمكن اعتبار القطاع المعين ذو أهمية نسبية، ومن ثم يمكن إعداد تقارير مالية عنه:

١ ـ أن تمثل إيرادات القطاع (متضمنة مبيعاته إلى العملاء الخارجيين والمبيعات والتحويلات الداخلية) ١٠٪ من إيرادات التنظيم ككل (متضمنة المبيعات إلى العملاء الخارجيين والمبيعات والتحويلات الداخلية).

٢ ـ أن تعادل أرباح أو خسائر عمليات القطاع ١٠٪ أو أكثر مما يلي:

أ ـ مجموع الأرباح من عمليات القطاعات التي لم تتعرض لخسائر.

ب ـ مجموع الخسائر من عمليات القطاعات التي لم تحقق أرباح.

(٣) ان تعادل أصول القطاع القابلة للتحقق ذاتياً ١٠٪ أو أكثر من مجموع الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في كل القطاعات.

ولتوضيح كيفية تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية في تنظيم الأعمال، نفترض أن شركة الرائد تتكون من أربعة قطاعات، ونعرض في الجدول التالي إيرادات كل قطاع، وكذلك أرباح وخسائر عملياته، والأصول القابلة للتحقق المتاحة لديه عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠هـ.

البيانات اللازمة لاختبار الأهمية النسبية للقطاعات

البيان	القطاعات				الجملة
	أ	ب	جـ	د	
الإيرادات	٦٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٢١٠ ٠٠٠
أرباح (خسائر) العمليات	(٢٠ ٠٠٠)	٣٠ ٠٠٠	(١٠ ٠٠٠)	٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
الأصول القابلة للتحقق	٥٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	١ ٣٠٠ ٠٠٠

وعلى ضوء المعلومات الواردة بالجدول السابق تجتاز القطاعات أ، ب، د اختبار الأهمية النسبية للإيرادات لأن إيرادات كل منها تزيد عن ١٠٪ من إجمالي

إيـرادات القطاعـات الأربعة (٢١٠,٠٠٠ ريـال × ١٠٪ = ٢١٠٠٠) أما القـطاع (حـ) فلا يجتاز اختبار الأهمية، لأن إيراداته ٢٠ ٠٠٠ ريال وهي تقل عن الحد الأدنى للإختبار وقدره ٢١ ٠٠٠ ريال. ومع ذلك، يجتاز القطاع (جـ) اختبار الأهمية المتعلق بـأرباح وخسائر العمليات، لأن خسائر عمليات هذا القطع وقـدرها ١٠ ٠٠٠ ريـال تزيـد عن مبلغ ٦٠٠٠ ريال الذي يعـادل ١٠٪ من إجمالي أربـاح العمليات في القـطاعين (ب)، (د) [(٣٠ ٠٠٠ ريال + ٣٠ ٠٠٠ ريال) × ١٠٪ = ٦٠٠٠ ريال)]. وفي هذا الاختبار استخدمنا إجمالي الأرباح من العمليات وقدره ٦٠ ٠٠٠ ريال لأنه يزيد عن إجمـالي خسـائـر العـمـليـات في الـقـطاعـين (أ)، (جـ)، (٢٠ ٠٠٠ ريال + ١٠ ٠٠٠ ريال = ٣٠ ٠٠٠ ريال). ولأن القطاعـات الأربعة قـد اجتازت اختبار الإيـرادات أو اختبار أربـاح وخسائـر العمليات، فعنـدئذٍ لا يستلزم الأمر استخدام اختبار أهمية الأصول القابلة للتحقق.

قيود الإفصاح عن المعلومات على المستوي القطاعي:

Limitation on disclosure of segment information

بالإضافة إلى إستخدام الأساليب الثلاثة السابقة في تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية، فقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بـوضع حـد أدنى وآخر أقصى لعدد القطاعات الإقتصادية التي يمكن التقرير عنها وتضمينها في التقاريـر السنوية التي يصدرها تنظيم الأعمال. والجدير بالذكر، أن عدم وجود مثل هـذا القيد، قد يؤدي إلى المغالاة في عدد القطاعات التي يعـد عنها تقـارير دوريـة. ونعرض فيما يلي القيود التي وضعها مجلس معايير المحاسبة المالية:(١)

١ ـ الحـد الأدنى ـ يشترط أن تكـون إيرادات مبيعـات كـل قـطاع إلى العمـلاء الخـارجيين في حـدود ٧٥٪ على الأقـل من إيرادات المبيعـات إلى العمـلاء الخارجيين التي تتم بواسطة كل القطاعات.

٢ ـ الحد الأقصى ـ ينبغي أن لا يزيد عدد القطاعات التي يمكن إعداد تقارير عنها عن عشرة قطاعات. وإذا كان هناك إرتباط وثيق بين قطاعين أو أكثر يمكن

(١) المرجع السابق ص ١١، ١٢.

دمجها في قطاع واحد حتى يمكن الإلتزام بهذا الحد الأقصى.

٣ - لا تطبق متطلبات الإفصاح المتعلقة بالقطاعات التي يمكن التقرير عنها على القطاع المهيمن أو المسيطر، وهو القطاع الذي تزيد إيراداته عن ٩٠٪ من إيرادات كل القطاعات، وكذلك الذي تزيد أرباح وخسائر عملياته عن ٩٠٪ من أرباح وخسائر كل القطاعات، وأخيراً الذي تزيد أصوله القابلة للتحقق عن ٩٠٪ من الأصول القابلة للتحقق في كل القطاعات. ويعني ذلك أن القطاعات الأخرى سوف لا تجتاز إختبار الأهمية وقدره ١٠٪. وفي مثل هذه الحالة يجب على تنظيم الأعمال الذي يكون فيه قطاع مهيمن، أو تعتمد عملياته على قطاع واحد أن يحدد نوعية النشاط وهو بصدد إعداد القوائم المالية.

البيانات المطلوب الإفصاح عنها في التقارير القطاعية

Required data to be disclosed for Reportable segements

بالإضافة إلى البيانات عن الإيرادات، وأرباح أو خسائر العمليات والأصول القابلة للتحقق ذاتياً، يستلزم تقرير FASB رقم (١٤) الإفصاح عن البيانات التالية: [١]

١ - إستهلاك وإستنزاف وإستنفاد أصول القطاع.
٢ - الإضافات من العقارات والمعدات.
٣ - الحقوق في صافي الدخل وصافي أصول الشركات التابعة غير الموحدة والشركات المستثمر فيها التي ترتبط عملياتها رأسياً مع عمليات القطاع.
٤ - الأثر الناتج من تغيير المبادىء المحاسبية على أرباح أو خسائر عمليات القطاع.

المبيعات المصدرة للخارج والعمليات في المناطق الأجنبية

Operation in foreign areas and export sales

يتطلب تقرير FASB رقم (١٤) من تنظيمات الأعمال التي تعمل في مناطق

(١) تقرير FASB رقم (١٤) صفحة رقم ١٤.

جغرافية أجنبيـة (سواء في دولـة أجنبية واحـدة أو عدة دول أجنبيـة) أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بعملياتها في كل منطقة جغرافية أجنبية تكون ذات أهمية نسبية كبيرة، ومعلومات مجمعة عن عملياتها في المناطق الجغرافية الأجنبية الأخرى الأقل أهمية. وتعتبر المنطقة الجغرافية الأجنبية ذات أهمية إذا كانت إيراداتها من المبيعات إلى العملاء الخارجيين أو أصولها القابلة للتحقق ذاتياً تعادل ١٠٪ على الأقل من المبالغ الإجمالية المناظرة التي تتضمنهـا القوائم المـالية لتنـظيم الأعمال ككـل.[٢] ويستلزم الأمر توفر معلومات مقارنة عن عمليات التنظيم في المجال المحلي إذا لم يتوفر في هذه العمليات نفس إختبار الأهمية وقدره ١٠٪. علاوة على ذلك، يتطلب تقرير FASB المشـار إليه آنفـاً، الإفصاح عن المعلومـات المتعلقة بـالمبيعات المصـدرة للخارج عندما تزيد هذه المبيعات عن ١٠٪ من إجمالي مبيعات التنظيم إلى العملاء الخارجيين.[٣]

العملاء الرئيسيين: Major customers

يستلزم الأمر أيضاً الإفصاح عن الإيرادات من المبيعات التي تتم مع أي عميل رئيسي، أو المبيعات التي تتم مع الحكومة المحلية أو أي حكومة أجنبية إذا كانت تزيد عن ١٠٪ من المبيعات الإجمالية للتنـظيم. وفي مثل هـذه الحالات، ينبغي تحديد القطاع الذي نفذ هذه المبيعات[١]. وتعتبر مثل هذه المعلومات ذات أهمية لمستخدمي القوائم المالية لأنها تعكس الآثار السلبية المتوقع حدوثها إذا فقدت الشركة تعاقدها مع أحد عملائها الرئيسيين.

العـرض والإفصاح عن المعلومـات القطاعيـة والعمليـات في المنـاطق الأجنبية:

presentation of segment information operations in foreign areas, : and related disclosures

وافق مجلس معـايـير المحـاسبـة المـاليـة FASB في تقـريـره رقم (١٤) عـلى

---

(٢) المرجع السابق صفحة رقم ١٧.

(٣) المرجع السابق صفحة رقم ١٨.

الأساليب البديلة التالية لـلإفصاح عن المعلومـات المتعلقة بـالقطاعـات الواجب التقرير عنها والعمليات الأجنبية:[1]

١ ـ إثبات البيانات في نطاق القوائم المالية، بالإضافة إلى الإفصاح التفسيري في شكل ملاحظات.

٢ ـ أن يكون الإفصاح بالكامل في شكل ملاحظات.

٣ ـ أن يكون الإفصاح من خلال جداول مستقلة تلحق وتكمل القوائم المالية. وينبغي الإشارة في القوائم المالية إلى الجداول الملحقة التي تفسر بعض الأرقام الواردة بها.

كيفية الإفصاح عند التخلص من أحد القطاعات:

Reporting the disposal of a segment of a business enterprise

لقد ناقشنا حتى الآن، معايير إعداد التقارير القطاعية، التي وضعها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. وننهي مناقشتنا في هذا الجزء بإيضاح أثر التخلص من أحد القطاعات على التقارير القطاعية.

ففي سنة ١٩٧٣ ميلادية، أصدر مجلس المبادىء المحاسبة APB رأياً محاسبياً برقم (٣٠) بعنوان «التقرير عن نتائج العمليات...» ونعرض فيما يلي ما إنتهى إليه هذا الرأي فيما يتعلق بالتخلص من أحد قطاعات تنظيم الأعمال:[1]

يشير مصطلح العمليات المستبعدة Discontinued operations إلى عمليات قطاع أعمال.. الذي يكون قد تم بيعه، أو توقفه، أو قد يكون القطاع مستمراً في العمل ويخضع في الوقت نفسه لخطة للتخلص منه... وقد إنتهى المجلس إلى أنه يجب التقرير عن نتائج العمليات المستمرة بصفة مستقلة عن العمليات المستبعدة. وإذا حدثت مكاسب أو خسائر نتيجة إستبعاد أحد القطاعات يجب التقرير عنها مرتبطة بنتائج عملياته في الفترة السابقة على التوقف، ولا يجب النظر إليها كعنصر غير عادي. وطبقاً لذلك، يجب التقرير عن عمليات القطاع الذي توقف عن العمل، أو المتوقع توقفه كعنصر من عناصر الدخل قبل معالجة العناصر غير العادية والأثر التراكمي للتغيرات المحاسبية وفقاً للطريقة التالية:

الدخل من العمليات المستمرة قبل الضرائب	xxxx	
احتياطي ضرائب الدخل	xx	
الدخل من عمليات القطاعات المستمرة	ـــــ	xxxx
العمليات المستبعدة (ملحوظة رقم ــ)		
صافي الدخل (الخسارة) من عمليات القطاع المستبعد في قطاع. . . (مطروحاً الضرائب المرتبطة به وقدرها. . . ريال)	xxx	
صافي خسائر التخلص من أصول القطاع. . . متضمنة احتياطي قدره ـ ريال مقابل خسائر العمليات في الفترة التمهيدية للإيقاف (مطروحاً منها ضرائب قدرها ـــ ريال)	xxx	xxxx
صافي الدخل		xxxxx

هذا ويجب الإفصاح عن ضرائب الدخل المتعلقة بنتائج عمليات القطاع المستبعد ومكاسب أو خسائر التخلص من أصول القطاع المعين في نطاق قائمة الدخل أو في الملاحظات المرتبطة بها. أما الإيرادات الناتجة عن عمليات القطاع، فيجب الإفصاح عنها بصفة مستقلة في الملاحظات.

ونوجز في الجزء التالي الشروط التي تضمنها الرأي المحاسبي رقم (٣٠) الصادر عن مجلس المبادىء المحاسبية.

الدخل من عمليات القطاعات المستمرة:

Income From continuing operations

إن الهدف من التمييز بين دخل العمليات المستمرة والعمليات المستبعدة هو توفير خاصية القابلية للمقارنة لقوائم الدخل. فحتى يمكن مقارنة نتائج العمليات المستمرة يجب إستبعاد نتائج عمليات القطاع الذي توقف عن العمل، في قوائم دخل كل الفترات المحاسبية التي تكون موضوعاً للمقارنة. فعلى سبيل المثال، نفترض أن لدى شركة الأنصار خمسة قطاعات توقف نشاط إحداها خلال سنة ١٤٠٦، فإذا كانت هذه الشركة تعد قائمة دخل مقارنة عن ثلاث سنوات تنتهي

في ٣٠ ذي الحجة سنة ١٤٠٦، فعندئذ يجب إستبعاد نتائج عمليات القطاع الذي تم إيقافه في سنة ١٤٠٦، بالإضافة إلى سنتي ١٤٠٥، ١٤٠٤. وطبقاً لذلك تفصح قائمة الدخل المقارنة عن نتائج العمليات المستمرة خلال السنوات الثلاث.

الدخل (الخسارة) من عمليات القطاع المستبعد:

Income (Loss) from discontinued operations

يختص بند مستقل في قائمة الدخل بعنوان الدخل (الخسارة) من عمليات القطاع غير المستمرة، ويدرج تحت هذا العنوان صافي الدخل أو الخسارة (بعد الضرائب) المتعلق بالقطاع الذي توقف نشاطه أو جارى تصفيته. ولا يقتصر الأمر على عمليات السنة التي تم فيها توقف القطاع ولكن يمتد إلى السنوات المقارنة في قائمة الدخل. ففي قائمة الدخل المقارنة لشركة الأنصار المشار إليها آنفاً يظهر تحت هذا العنوان دخل عمليات القطاع المستبعد عن سنتي ١٤٠٤ هـ، ١٤٠٥ هـ. أما سنة ١٤٠٦ التي توقف خلالها القطاع أو جارى تصفيته يظهر صافي دخل أو خسارة عمليات القطاع المستبعد بعد الضرائب عن الفترة من أول محرم سنة ١٤٠٦ حتى تاريخ القياس Measurement date وهو تاريخ توقف العمل في القطاع أو الذي قررت فيه إدارة الشركة التخلص من القطاع وفق خطة معينة. فإذا إفترضنا على سبيل المثال، أن تاريخ القياس في شركة الأنصار كان في ٣٠ من رمضان ١٤٠٦، فعندئذ تتضمن قائمة دخل هذه الشركة عن سنة ١٤٠٦ صافي الدخل أو الخسارة عن القطاع المتوقف عن فترة تسعة شهور. على أن يدرج ذلك بصفة مستقلة تحت عنوان «الدخل أو الخسارة من عمليات القطاع المستبعد».

مكاسب (خسائر) التخلص من القطاع المستبعد:

Gain (Loss) on disposal of discontinued oporation

تتضمن مكاسب (خسائر) عمليات القطاع المستبعد ما يلي:

ب١٢ ـ الدخل أو الخسارة من العمليات غير المستمرة خلال فترة التمهيد للإيقاف الكامل Phase-out period، وهي الفترة بين تاريخ القياس وتاريخ التخلص من القطاع ـ أي تاريخ توقف المبيعات أو توقف العمليات.

٢ - المكاسب أو الخسائر الناتجة من بيع القطاع أو التخلص منه.

٣ - ضرائب الدخل المتعلقة بالعنصرين السابقين (١)، (٢).

وإذا كان تاريخي القياس والتخلص من الأصل يقعان في نفس الفترة المحاسبية فعندئذ تعكس قائمة دخل هذه الفترة الدخل الفعلي من العمليات المستمرة، والدخل (الخسارة) من العمليات المستبعدة، ثم المكسب (الخسارة) المترتب على التخلص من أصول القطاع. أما إذا كان تاريخ التخلص يقع في فترة محاسبية تالية لفترة تاريخ القياس، فعندئذ يجب على إدارة الشركة أن تقدر، في تاريخ القياس، ما إذا كان التخلص من أصول القطاع، بالإضافة إلى نتائج عمليات فترة التمهيد للإيقاف سوف ينتج عنها مكاسب أو خسائر صافية بعد الضرائب أم لا. فإذا كانت هناك مكاسب متوقعة لا تؤخذ في الإعتبار حتى يتم التخلص فعلاً من القطاع المتوقف، أما إذا كانت هناك خسائر متوقعة فمن الواجب تسجيلها في تاريخ القياس.

وقد يكون تحديد مكاسب أو خسائر التخلص من قطاع معين أمراً صعباً خاصة إذا كان تاريخ التخلص يقع بعد تاريخ القياس بفترة زمنية غير قصيرة. وفي محاولة لتسهيل هذا الأمر وضع مجلس المبادىء المحاسبية APB الإرشادات التالية:[1]

«يجب تقدير المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التخلص من أحد قطاعات الأعمال في تاريخ القياس. ويجب أن يتم هذا التقدير على ضوء صافي القيمة القابلة للتحقق من هذا القطاع في ذلك التاريخ مع الأخذ في الإعتبار أي مصروفات أو تكاليف ترتبط مباشرة بعملية التخلص، وكذلك أي دخل أو خسائر متوقعة إذا كانت خطة التخلص سوف تتم على مدى فترة زمنية ويتوقع إستمرار العمليات خلال تلك الفترة. وإذا كان يتوقع حدوث خسائر صافية من العمليات في الفترة من تاريخ القياس إلى التاريخ المتوقع للتخلص من القطاع، فمن اللازم تضمين مثل هذه الخسائر أيضاً عند تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة من عمليات التخلص. أما إذا كان يتوقع دخل من العمليات خلال تلك الفترة، فمن اللازم

(١) المرجع السابق من ص ٥٦٢ إلى ص ٥٦٣.

تضمين الدخل المقدر عند تحديد المكاسب أو الخسائر، على أن يكون ذلك محدوداً بمقدار الخسارة المتوقع تحققها من عملية التخلص، وأي مبلغ يزيد عن ذلك، يجب المحاسبة عنه كدخل عندما يتحقق فعلاً. ويعتقد المجلس أن المبالغ المقدرة للدخل أو الخسائر من العمليات في الفترة من تاريخ القياس حتى تاريخ التخلص من القطاع والتي تؤخذ في الإعتبار عند تحديد خسائر التخلص، يجب أن تكون في حدود ما يمكن توقعه بدرجة معقولة من الدقة وفي الظروف العادية، ويتوقع تنفيذ خطة التخلص على مدى سنة واحدة من تاريخ القياس. ويعني ذلك أن دخل أو خسائر العمليات المقدرة في ظل مثل هذه الخطة سوف يمتد إلى فترة لا تزيد عن سنة».

هذا، وينبغي أن تتضمن مكاسب أو خسائر التخلص من قطاع معين قيمة التسويات والتكاليف والمصروفات المرتبطة بعمليات وأنشطة التنظيم الطبيعية والتي ينبغي المحاسبة عنها وفقاً لإفتراض الإستمرار. مثال ذلك، التسويات المتعلقة بالإلتزامات طويلة الأجل، وإعدام الديون المشكوك في تحصيلها، وكذلك التسويات المتعلقة بالمخزون والأصول طويلة الأجل سواء الملموسة أو غير الملموسة، وسواء المملوكة أم المستأجرة. ومع ذلك يجب عند تحديد مكاسب أو خسائر التخلص أن تتضمن قيمة التسويات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف والمصروفات التي تكون نتيجة مباشرة لقرار التخلص من القطاع، وكذلك العناصر التي يتضح على وجه قاطع أنها لا تتحقق في ظل إفتراض الإستمرار قبل تاريخ القياس. **ويعني ما تقدم أن نتائج العمليات قبل تاريخ القياس لا يجب أخذها في الإعتبار عند تحديد مكاسب أو خسائر التخلص.**

والجدير بالذكر أن التكاليف والمصروفات التي ترتبط مباشرة بقرار التخلص **تتضمن عناصر مثل تعويض العاملين مقابل فصلهم من العمل، وتكاليف** المعاشات الإضافية، ومصروفات إعادة توطين العاملين، ومدفوعات الإيجار المستقبلة المتعلقة بعقود تأجير طويلة الأجل وغير قابلة للإلغاء.

الإفصاح عن القطاع الذي تم التخلص منه:

Disclosure of disposal of a segment

عرفنا مما سبق أن توقف العمليات في قطاع معين يؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة، ولذلك تطلب مجلس المبادىء المحاسبية APB الإفصاح التالي:

بالإضافة إلى البيانات التي تظهر في إطار القوائم المالية... يجب أن تتضمن الملاحظات التي تلحق بالقوائم المالية التي تعد عن الفترة التي تشمل تاريخ القياس ما يلي:

١ - إسم قطاع الأعمال الذي تم التخلص منه أو يتوقع التخلص منه.

٢ - التاريخ المتوقع للتخلص من القطاع.

٣ - الطريقة المتوقع التخلص بها من القطاع.

٤ - الأصول والإلتزامات المتبقاة من القطاع في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.

٥ - الدخل أو الخسائر من العمليات وأي مبالغ نتجت من التخلص من القطاع في الفترة من تاريخ القياس حتى تاريخ إعداد الميزانية العمومية.

ونعرض فيما يلي نموذجاً للإفصاح عن عمليات القطاع المستبعد والمتعلق بإحدى شركات المساهمة الكبيرة:

	السنة المنتهية في ٣٠ ذي الحجة	
	سنة ١٤٠٥هـ	سنة ١٤٠٤هـ
الدخل من العمليات المستمرة	٩٤ ٠٢٤ ٠٠٠	٦٠ ٩١٩ ٠٠٠
العمليات غير المستمرة (ملاحظة أ):		
الدخل من العمليات (بعد طرح ضرائب الدخل ٤٥٠ ٠٠٠ ١٠ ريال، ٣٠٠ ٠٠٠ ٨ ريال على التولي)	١٢ ٢٩٤ ٠٠٠	٩ ٥٢٦ ٠٠٠
المكاسب والخسائر (مطروحاً ضرائب الدخل ٩٧٦ ٠٠٠ ٢٥ ريال)	٤٦ ٤٢٤ ٠٠٠	
صافي الدخل	١٥٢ ٧٤٢ ٠٠٠	٧٠ ٤٤٥ ٠٠٠

ملاحظة (أ) عن عمليات القطاع المستبعد:

في ٢٥ من شعبان ١٤٠٥ باعت الشركة قطاع الخالدية بمبلغ ١٣٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً. وقد كان هذا القطاع متخصص في تصنيع معدات الري بالرش وقد حققت الشركة من هده العملية مكاسب قدرها ٤٦ ٤٢٤ ٠٠٠ ريال، بعد دفع ضرائب الدخل المقررة وقدرها ٢٥ ٩٧٦ ٠٠٠ ريال.

هذا وقد تم الإفصاح في قائمة الدخل عن نتائج العمليات الخاصة بقطاع الخالدية الذي تم التخلص منه خلال سنة ١٤٠٥ بصفة مستقلة عن نتائج العمليات المستمرة. وقد تم تنفيذ هذا الفصل في قائمة دخل سنة ١٤٠٤. ولم يتم تحميل نتائج عمليات قطاع الخالدية بنصيبه من المصروفات العامة أو مصروفات الفوائد. وقد بلغت المبيعات الصافية في قطاع الخالدية مبلغ ١١٠ ٠٠٩ ٠٠٠ ريال عن الفترة من بداية سنة ١٤٠٥ حتى ٢٤ من شعبان ١٤٠٥ (تاريخ التخلص من القطاع)، بينما كانت مبيعات هذا القطاع في السنة المنتهية في ١٤٠٤/١٢/٣٠ مبلغ ٨٨ ٢٢٦ ٠٠٠ ريال.

التقارير المالية الدورية **Interim Financial Reports:**

تصدر القوائم المالية في قطاع الأعمال، بصفة عامة، في نهاية كل سنة مالية. ومع ذلك تصدر بعض الشركات قوائم مالية كاملة عن فترات محاسبية دورية خلال السنة المالية. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب الأمر من الشركة المساهمة المغلقة التي تحصل على قرض من أحد البنوك أن تزود البنك المقرض بقوائم مالية شهرية أو ربع سنوية. ومع ذلك، عادة ما ترفق القوائم المالية الدورية بالتقارير ربع السنوية التي تصدرها شركات المساهمة العامة إلى مساهميها وإلى الهيئات الحكومية المختصة وإلى بورصة الأوراق المالية المدرج فيها الأوراق المالية الخاصة بهذه الشركات. ففي الولايات المتحدة الامريكية تطلب بورصة نيويورك للأوراق المالية من الشركات المسجلة فيها نشر تقارير مالية ربع سنوية. ويجب كذلك، على الشركات التي تخضع لمتطلبات التقرير الدوري التي تفرضها الهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية SEC أن تصدر تقرير ربع سنوي على

نموذج (10-Q) في فترة لا تتجاوز ٤٥ يوماً من نهاية كل فترة ربع سنوية، في الفترات الثلاث الأولى من كل سنة مالية. علاوة على ذلك، تستلزم هذه الهيئة الإفصاح في التقرير السنوي عن نتائج عمليات كل فترة ربع سنوية في السنتين الماليتين السابقتين(١).

المشاكل المرتبطة بالتقارير المالية الدورية:

Problems in Interim Financial Reports

حتى سنة ١٩٧٣ ميلادية، كان للشركات الحرية في تحديد الإجراءات المحاسبية اللازمة لإعداد التقارير المالية الدورية، وكذلك تحديد شكل ومحتوى هذه التقارير باستثناء التقارير ربع السنوية التي تعدها الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية على نموذج ق ـ ١٠ وفقاً لمتطلبات الهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية SEC. وفي سنة ١٩٧٣ أصدر مجلس المبادى المحاسبة APB الرأي المحاسبي رقم (٢٨) بعنوان «إعداد التقارير المالية الدورية». وقبل صدور هذا الرأي المحاسبي كانت هناك مشاكل متعلقة بهذا النوع من التقارير تحتاج إلى وضع الحلول المناسبة لها وهي:

١ ـ كانت الشركات تستخدم إجراءات محاسبية متباينة، وتعتمد على أساليب تقديرية مختلفة عند إعداد القوائم المالية الدورية، بعكس الحال في القوائم المالية السنوية التي يتم مراجعتها بواسطة المراجعين القانونيين. وقد كان الاعتقاد الضمني لدى هذه الشركات بأن أي خطأ في التقارير المالية الدورية يمكن تصحيحه بواسطة المراجعين عند مراجعة القوائم المالية السنوية.

٢ ـ قد تكون نتائج العمليات التي تفصح عنها التقارير المالية الدورية غير قبلة للمقارنة على مدى السنة المالية بسبب التقلبات الموسمية في الإيرادات وعدم حدوث التكاليف والمصروفات بانتظام. علاوة على ذلك، فإن ضيق الوقت اللازم لتجميع البيانات آخر الفترة عن المخزون والدائنين والمصروفات المتعلقة بها يعتبر من العوامل المقيدة عند إصدار التقارير المالية الدورية.

(١) Regulation S - K, Item 302 (a), Securities and Exchange Commission (Washington).

٣ ـ هناك وجهتي نظر متباينتين حول القضايا النظرية المتعلقة بالتقارير المالية التي تعد دورياً خلال السنة المالية وهما كما يلي:

أ ـ في ظل **النظرية الاستقلالية Discrete Theory** تعتبر كل فترة دورية خلال السنة المالية كما لو كانت فترة محاسبية مستقلة Basic Accounting Period، وطبقاً لذلك يجب اتباع طريقة واحدة عند تحديد نتائج العمليات لكل فترة دورية كما لو كانت فترة محاسبية سنوية. وفي ظل هذه النظرية، يجب عند تحديد المصروفات والإيرادات المستحقة والمؤجلة، وحساب المخصصات في نهاية كل فترة دورية استخدام نفس المبادىء المحاسبية وأسس التقدير أو التقويم التي تتبع في الفترات السنوية.

ب ـ في ظل **النظرية التكاملية Integrall Theory** تعتبر كل فترة دورية كما لو كانت جزء مكمل للفترة السنوية. وفي ظل هذه النظرية، فإن المصروفات والإيرادات المستحقة والمؤجلة وكذلك المخصصات التي يتم تقديرها في نهاية كل فترة دورية سوف تعالج كجزء من عمليات الفترة السنوية. وطبقاً لذلك، فإن عنصر المصروف الذي يقع على مدى الفترة السنوية بالكامل يمكن توزيعه على الفترات الدورية اعتماداً على حجم المبيعات، أو حجم الإنتاج، أو الفترة الزمنية أو أي أساس آخر.

هذا وقد أدت المشاكل السابقة إلى عدد من المواقف المتناقضة. فعلى سبيل المثال، أظهرت بعض قوائم الدخل الدورية (ربع سنوية) مكاسب جوهرية، بينما أفصحت قوائم الدخل السنوية لنفس الشركات عن خسائر.

الرأي المحاسبي رقم (٢٨): APB Opinion No. 28:

أشرنا في الجزء السابق أن مجلس المبادىء المحاسبية أصدر سنة ١٩٧٣ م الرأي المحاسبي رقم (٢٨) «إعداد التقارير المالية الدورية». ومن الأهداف التي جاءت في هذا الرأي المحاسبي توفير دليل للقضايا المحاسبية وقضايا الإفصاح المتعلقة بإعداد التقارير الدورية، ووضع حد أدنى لمتطلبات الإفصاح في التقارير

المالية الدورية التي تعدها شركات المساهمة العامة[١]. وقد عالج الرأي المحاسبي رقم (٢٨) في جزء منه المعايير اللازمة لتحديد المعلومات المالية الدورية، وتناول في جزء آخر الإفصاح عن ملخص البيانات المالية الدورية بمعرفة شركة المساهمة العامة. وقد تبنى مجلس المبادىء المحاسبية في هذا الرأي المحاسبي النظرية التكاملية، حيث يجب النظر إلى الفترات الدورية Interim Periods كأجزاء متممة للفترة المحاسبية السنوية.

وقد أرسى مجلس المبادىء المحاسبية مجموعة من الإرشادات للعناصر التي تظهر في التقارير المالية الدورية وهي: الإيراد، التكاليف المرتبطة بالإيراد، التكاليف والمصروفات الأخرى، احتياطيات ضرائب الدخل ونتناول هذه الإرشادات في الجزء التالي:

الإيـراد Revenue. وفقاً للرأي المحاسبي رقم (٢٨) يجب الاعتراف بالإيرادات من بيع المنتجات وأداء الخدمات عندما تكتسب خلال الفترة الدورية باتباع نفس الأسس التي تطبق عن السنة الكاملة. علاوة على ذلك، يجب على الشركات التي تتباين إيراداتها نتيجة للتقلبات الموسمية أن تفصح عن طبيعة أنشطتها الموسمية[٢].

التكاليف المرتبطة بالإيراد Costs Associated With Revenue. تتضمن التكاليف والمصروفات كل من تكاليف المواد الأولية، والعمل المباشر، والمصروفات الصناعية الإضافية سواء كانت هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالمنتجات المبيعة والخدمات المؤداة أو موزعة عليها. ويتطلب الرأي المحاسبي رقم (٢٨) استخدام أساليب محاسبية واحدة بصدد هذه التكاليف والمصروفات سواء في التقارير المالية الدورية أو القوائم المالية السنوية[٣] ومع ذلك، فقد تضمن الرأي المحاسبي (٢٨) بعض الاستثناءات فيما يتعلق بتحديد تكلفة البضاعة المبيعة في التقارير المالية الدورية وهي[٤]:

---

(١) المرجع السابق ص ٥٢٢،
(٢) المرجع السابق من صفحة ٥٢٣ إلى صفحة ٥٢٧.
(٣) المرجع السابق صفحة ٥٢٤.
(٤) المرجع السابق من صفحة ٥٢٤ إلى صفحة ٥٢٥.

١ ـ إذا كانت إحدى الشركات تستخدم طريقة هامش الربح الإجمالي Gross Profit في تقدير تكلفة البضاعة المبيعة دورياً، فيجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة في التقارير المالية الدورية. علاوة على ذلك، يجب الإفصاح عن أي تعديلات جوهرية لتسوية التقديرات الدورية للمخزون مع مخزون آخر العام الموجود فعلاً بالمخازن.

٢ ـ إذا كانت إحدى الشركات تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقويم المخزون ثم استنفدت الطبقة الأساسية للمخزون بصفة مؤقتة خلال إحدى الفترات الدورية، فعندئذ يجب أن تتضمن تكلفة البضاعة المبيعة خلال تلك الفترة التكلفة المقدرة لإحلال الطبقة الأساسية للمخزون مرة أخرى.

ولتوضيح ذلك، نفترض على سبيل المثال، أن شركة الوادي تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقويم المخزون، واضطرت إلى استنزاف الطبقة الأساسية للمخزون مؤقتاً وكانت تكلفتها ٨٠ ٠٠٠ ريال خلال الربع الثاني من السنة المالية التي تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦. وقد كانت تكلفة إحلال الطبقة المستنزفة في ٣٠ من جمادى الثاني سنة ١٤٠٦ مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال. فبالإضافة إلى القيد المتعارف عليه في هذا الصدد الذي نجعل فيه حساب تكلفة البضاعة المبيعة مديناً وحساب المخزون دائناً بمبلغ ٨٠ ٠٠٠ ريال، يجب على شركة الوادي تسجيل قيداً آخر في ٣٠ من جمادى الثاني ١٤٠٦ على النحو التالي:

قيود يومية عن الاستنزاف المؤقت
لطبقة المخزون الأساسية في ظل طريقة
الوارد أخيراً صادر أولاً

٢٠ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة (١٠٠ ٠٠٠ ـ ٨٠ ٠٠٠ ريال)

٢٠ ٠٠٠ الالتزام الناتج عن استنزاف الطبقة الأساسية للمخزون

إثبات الالتزام لتعويض الاستنزاف المؤقت لطبقة المخزون الأساسية في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

فإذا افترضنا أنه في السادس من شهر رجب ١٤٠٦ اشترت شركة الوادي

بضاعة تكلفتها الإجمالية مبلغ ١٧٢٠٠٠ ريال، فعندئذ تسجل عملية الشراء على النحو التالي:

قيد اليومية المتعلق بإحلال
الطبقة الأساسية للمخزون

١٥٢٠٠٠		المخزون (١٧٢٠٠٠ ـ ٢٠٠٠٠ ريال)
٢٠٠٠٠		الالتزام الناتج عن استنزاف الطبقة الأساسية للمخزون
	١٧٢٠٠٠	الدائنون (الموردون)

إثبات شراء بضاعة وإحلال الطبقة الأساسية للمخزون في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

٣ ـ يجب عند تخفيض قيمة المخزون في التقارير الدورية وفقاً لطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل استخدام نفس الأسلوب بالنسبة للسنة ككل، إذا لم يكن الانخفاض في قيمة المخزون خلال العام مسألة مؤقتة، وإذا انخفضت القيمة السوقية للمخزون خلال إحدى الفترات الدورية، ثم تبعة ارتفاع في القيمة السوقية في الفترة التالية، فعندئذ يتم الاعتراف بالمكاسب في الفترة التالية في حدود الخسائر التي تحققت في الفترة السابقة عليها من السنة المالية.

فعلى سبيل المثال، نفترض أن شركة الرشيد تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً مع مفهوم التكلفة أو السوق أيهما أقل في المحاسبة عن مخزونها السلعي الذي يتكون من نوع واحد من البضاعة. وقد كان مخزون الشركة في بداية سنة ١٤٠٣ يتكون من ١٠٠٠٠ وحدة تبلغ تكلفتها وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ٥٠٠٠٠ ريال، أي بواقع خمسة ريالات للوحدة. ونفترض للتبسيط أن هذه الشركة لم تشتر بضاعة خلال سنة ١٤٠٣. وعلى ضوء هذه الافتراضات نعرض في الجدول التالي المبيعات ربع السنوية وتكلفة إحلال البضاعة في نهاية كل ربع سنة خلال سنة ١٤٠٣ هـ:

المبيعات ربع السنوية وتكلفة إحلال
المخزون في نهاية كل ربع سنة

الفترة	المبيعات ربع السنوية (بالوحدات)	تكلفة إحلال المخزون في نهاية كل ربع سنة (التكلفة للوحدة)
الربع الأول من العام	٢٠٠٠ وحدة	٦ ريال
الربع الثاني من العام	١٥٠٠	٤
الربع الثالث من العام	٢٠٠٠	٧
الربع الرابع من العام	١٢٠٠	٣

فإذا كان الانخفاض في سعر السوق في نهاية الفترة الثانية لا يعتبر انخفاضاً مؤقتاً، فعندئذ تقوم شركة الرشيد بتحديد تكلفة البضاعة المبيعة للفترات الأربع من سنة ١٤٠٣ على النحو التالي:

تحديد تكلفة البضاعة المبيعة
كل ربع سنة

الفترة	تحديد التكلفة	تكلفة البضاعة المبيعة كل ربع سنة	التكلفة المجمعة
١	٢٠٠٠ وحدة× ٥ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال
٢	(١٥٠٠× ٥ ريال)+ (٦٥٠٠× ريال واحد)[(١)]	١٤ ٠٠٠	٢٤ ٠٠٠
٣	(٢٠٠٠ × ٤ ريال)- (٤٥٠٠ × ريال واحد)[(٢)]	٣ ٥٠٠	٢٧ ٥٠٠
٤	(١٢٠٠ × ٥ ريال)+ (٣٣٠٠ × ٢ ريال)[(٣)]	١٢ ٦٠٠	٤٠ ١٠٠

(١) ٦٥٠٠ وحدة متبقاة في المخزون مضروبة في ريال واحد قيمة الانخفاض في تكلفة إحلال المخزون.

(٢) ٤٥٠٠ وحدة متبقاة في المخزون مضروبة في ريال واحد بالزيادة حتى يقوم المخزون بالتكلفة الأصلية.

(٣) ٣٣٠٠ وحدة متبقاة في المخزون مضروبة في ريالين بالنقص حتى يقوم المخزون بتكلفة الإحلال.

ويتضح من الجدول السابق أن إجمالي تكلفة البضاعة المبيعة في شركة الرشيد عن سنة ١٤٠٣ قدرها ٤٠ ١٠٠ ريال، ويمكن التحقق من صحة هذا الرقم على النحو التالي:

التحقق من إجمالي تكلفة
البضاعة المبيعة

الوحدات المبيعة خلال سنة ١٤٠٣ هـ وعددها ٦ ٧٠٠ وحدة، بتكلفة ٥ ريالات للوحدة طبقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً.	٣٣ ٥٠٠
تخفض قيمة المخزون في نهاية سنة ١٤٠٣ حتى يساوي تكلفة الإحلال (٣ ٣٠٠ وحدة× ٢ ريال)	٦ ٦٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة خلال سنة ١٤٠٣ هـ	٤٠ ١٠٠

وهناك طريقة بديلة أخرى للتحقق

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع (١٠ ٠٠٠ وحدة× ٥ ريال) يطرح	**٥٠ ٠٠٠**
مخزون آخر الفترة مقوماً بالتكلفة أو السوق أيهما أقل (٣ ٣٠٠ وحدة × ٣ريال)	**٩ ٩٠٠**
تكلفة البضاعة المبيعة خلال سنة ١٤٠٣ هـ.	**٤٠ ١٠٠**

٤ ـ إذا كانت الشركة تستخدم التكاليف المعيارية لتحديد كل من قيمة المخزون وتكلفة البضاعة المبيعة، فمن اللازم التقرير عن انحرافات التكلفة المعيارية في التقارير الدورية بنفس الطريقة التي تتبع في نهاية السنة المالية. أما الانحرافات في أسعار المواد الأولية، وكذلك الانحرافات في حجم الإنتاج أو الطاقة يمكن تأجيلها إذا كان من المتوقع استيعابها مع نهاية السنة المالية.

التكاليف والمصروفات All Other Costs And Expenses:

نعرض في الجزء التالي الإرشادات التي وردت بالرأي المحاسبي رقم (٢٨) فيما يتعلق بالتكاليف والمصروفات الأخرى بخلاف تلك التي ترتبط بالإيراد[1].

---

(١) المرجع السابق من ص ٥٢٥ إلى ٥٢٧.

«يجب تحميل التكاليف والمصروفات الأخرى بخلاف تكاليف المنتج على دخل الفترات الدورية سواء عند حدوث هذه التكاليف والمصروفات أو بتوزيعها على الفترات الدورية اعتماد على تقدير الوقت المستنفد، أو المنفعة التي استفادتها الفترة، أو النشاط المرتبط بالفترة. هذا ويجب أن تتسق الإجراءات التي تتبناها الشركة عند تخصيص عناصر معينة من التكاليف أو المصروفات على فترة دورية معينة مع الأسس التي تتبعها الشركة في التقرير عن نتائج العمليات عن السنة المالية ككل. وإذا كان أحد عناصر التكاليف أو المصروفات تم تحميله كمصروف لأغراض التقرير السنوي، وتستفيد منه أكثر من فترة دورية فيجب توزيعه على تلك الفترات.

ومع ذلك، هناك بعض التكاليف والمصروفات التي تحدث في فترة دورية معينة، ويصعب ربطها بأنشطة أو منافع الفترات الأخرى، فعندئذ يجب تحميلها للفترة التي حدثت فيها. وفي مثل هذه الحالة يجب الإفصاح عن مثل هذه التكاليف إذا لم يكن هناك مقابل لها في الفترة المناظرة من السنة الماضية حتى تكون التقارير الدورية قابلة للمقارنة. ولا يجب تخصيص مثل هذه التكاليف على أساس حكمي على فترة دورية معينة.

كما لا يجب تأجيل مكاسب أو خسائر أي فترة دورية إلى الفترات الدورية الأخيرة من السنة المالية.... وهناك بعض عناصر التكاليف والمصروفات تخضع باستمرار للتسوية في نهاية السنة، بالرغم من أنه يمكن تقدير هذه العناصر بدرجة معقولة من الدقة في نهاية كل فترة دورية. ولذلك يجب تقدير مثل هذه العناصر وتخصيصها على الفترات الدورية حتى تتحمل هذه الفترات قدر معقول من المبالغ المتوقعة سنوياً. ومن أمثلة هذه العناصر. العجز في المخزون، مصروف الديون المشكوك في تحصيلها، مصروف خصم الكمية».

هذا ويتضمن الرأي المحاسبي رقم (٢٨) عدداً من الحالات التي ترتبط بالإرشادات السابقة وهي:

احتياطيات ضرائب الدخل Income Tax Provisions :

ينص الرأي المحاسبي رقم (٢٨) على حساب احتياطيات ضرائب الدخل لأغراض التقارير المالية الدورية كما يلي[1]:

«يجب على الشركة في نهاية كل فترة دورية عمل تقدير جيد لمعدل الضريبة الفعلي المتوقع تطبيقه على السنة المالية ككل. ويجب استخدام المعدل المقدر في تحديد ضرائب الدخل عن السنة الجارية. هذا وينبغي أن يتضمن معدل الضريبة الفعلي المزايا الضريبية المتوقعة على الاستثمار، ومعدلات الضرائب الأجنبية، ومعدلات المكاسب الرأسمالية، وأي ضرائب متاحة أخرى. ومع ذلك لا يجب أن يطنوي معدل الضريبة الفعل على الضرائب المتعلقة بالعناصر غير العادية التي يجب التقرير عنها بصفة مستقلة وفقاً لقيمتها الصافية بعد الضريبة سواء في التقارير الدورية أو القوائم المالية في نهاية العام».

ولتوضيح ما سبق، نعرض فيما يلي نتائج العمليات الفعلية عن الربع الأولى من سنة ١٤٠٦ هـ، ونتائج العمليات المقدرة عن السنة المالية بالكامل لشركة البدران التجارية:

الدخل المحاسبي قبل الضريبة على أساس فعلي
عن الربع الأول من السنة، وعلى أساس
تقديرات عن السنة المالية بالكامل

	الربع الأول (فعلي) ريال	السنة المالية (تقديري) ريال
الإيرادات	٤٠٠ ٠٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠
يطرح التكاليف والمصروفات	٣٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
الدخل قبل الضريبة	١٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠

فإذا افترضنا، عدم وجود فروق زمنية (Timing Differences) بين كل من الدخل المحاسبي والدخل الضريبي (الخاضع للضريبة)، ووجود فروق دائمة

(١) المرجع السابق من ص ٥٢٧ إلى ص ٥٢٨.

(Permanent Differences) بين الدخلين وتتمثل هذه الفروق فيما يلي:

الفروق الدائمة المقدرة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي

	ريال
إعفاء ضريبي (عن التوزيعات النقدية من استثمارات طويلة الأجل)	١٧ ٠٠٠
استنفاد الشهرة	٥ ٠٠٠

فإذا كان معدل ضريبة الدخل الإسمي (Nominal) ٦٠٪، فعندئذ تقدر شركة البدران المعدل الفعلي لضريبة الدخل عن سنة ١٤٠٦ هـ كما يلي:

تقدير المعدل الفعلي لضريبة الدخل

	ريال
الدخل المقدر قبل الضريبة	٣٠٠ ٠٠٠
يضاف: استنفاد الشهرة المستبعدة من المصروفات في حساب الدخل الضريبي	٥ ٠٠٠
يطرح: الإعفاء الضريبي (عن التوزيعات النقدية من استثمارات طويلة الأجل)	(١٧ ٠٠٠)
الدخل الضريبي المقدر	٢٨٨ ٠٠٠
ضريبة الدخل المقدرة (٢٨٨ ٠٠٠ × ٤٠٪)	١١٥ ٢٠٠
المعدل الفعلي المقدر لضريبة الدخل (١١٥ ٢٠٠ ريال ÷ ٣٠٠ ٠٠٠ ريال)	٣٨,٤٪

وعلى ضوء هذه المعلومات ينبغي إجراء قيد اليومية التالي في شركة البدران في نهاية الربع الأول من ١٤٠٦ هـ.

٣٨ ٤٠٠	مصروف ضرائب الدخل		
		٣٨ ٤٠٠	ضريبة الدخل المستحقة

إثبات ضريبة الدخل المقدرة عن الربع الأول من سنة ١٤٠٦ وتم حسابها كما يلي (١٠٠ ٠٠٠ ريال× ٣٨,٤٪ = ٣٨ ٤٠٠ ريال).

وفي نهاية الربع الثاني من سنة ١٤٠٦، يجب أن تقدر شركة البدران المعدل الفعلي لضريبة الدخل مرة أخرى على ضوء التغيرات الجديدة والمحتملة التي قد تطرأ للفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عن السنة بالكامل. ومع ذلك، فلا يطبق المعدل الفعلي الجديد بأثر رجعي، ويعني ذلك عدم تعديل ضريبة الدخل عن الفترة السابقة. فإذا رجعنا إلى شركة البدران موضوع مثالنا وافترضنا أن معدل الضريبة المقدر في الربع الثاني من سنة ١٤٠٦ هو ٢ ر ٣٩٪، وأن الدخل الفعلي للفترة الثانية كان ٠٠٠ ١٢٠ ريال (أي أن دخل الفترتين أصبح ٠٠٠ ٢٢٠ ريال)، فعندئذ يجري قيد اليومية التالي في الفترة الثانية من سنة ١٤٠٦ هـ.

٤٧ ٨٤٠		مصروف ضريبة الدخل
	٤٧ ٨٤٠	ضريبة الدخل المستحقة

إثبات ضريبة الدخل المقدرة عن الربع الثاني من سنة ١٤٠٦، وتم حسابها كما يلي:

المصروف التراكمي لضريبة الدخل ٠٠٠ ٢٢٠ ريال× ٢ ر ٣٩٪=	٨٦ ٢٤٠
يطرح: ضريبة الدخل المقدرة عن الربع الأول	٣٨ ٤٠٠
مصروف ضريبة الدخل عن الربع الثاني	٤٧ ٨٤٠

والجدير بالذكر أن مثالنا السابق عن تحديد مصروف ضريبة الدخل لأغراض إعداد التقارير المالية الدورية يتسم بالبساطة الشديدة. فهناك مظاهر عديدة معقدة تواجه المحاسب عند تحديد مصروف ضريبة الدخل مثل ترحيل خسائر العمليات للأمام أو الخلف. هذا وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية تفسيراً برقم (١٨) بعنوان «المحاسبة عن ضرائب الدخل في الفترات الدورية» وقد تضمن هذا التفسير مجموعة من الإرشادات التي تساعد في تحديد ضرائب الدخل عند إعداد التقارير المالية الدورية.

التغيرات المحاسبية عند إعداد تقارير دورية خلال السنة المالية:

Reporting Accounting Changes in Interim Periods:

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في سنة ١٩٧٤ تقريراً برقم (٣) بعنوان «التغيرات المحاسبية عند إعداد تقارير في فترات دورية خلال السنة المالية» ونعرض فيما يلي شرطين أساسيين تضمنهما هذا التقرير(١):

«إذا حدث تغير محاسبي خلال الربع الأول من السنة المالية، وكان هذا التغير ذو أثر تراكمي، فيجب تضمين الأثر التراكمي في صافي دخل الفترة الأولى (وفي التقارير المالية المتعلقة بالأشهر الإثني عشر الماضية حتى تاريخه - أي حتى نهاية الفترة الأولى).

أما إذا حدث التغير المحاسبي خلال أي فترة أخرى من السنة المالية وكان ذو أثر تراكمي أيضاً، فعندئذ لا يؤخذ الأثر التراكمي في الاعتبار عند تحديد صافي دخل الفترة التي حدث فيها التغير. وبدلاً من ذلك، يجب تعديل المعلومات المحاسبية الخاصة بالفترات الدورية المتعلقة بالسنة المالية التي حدث فيها التغيير وذلك بتطبيق المبدأ المحاسبي الجديد عليها. أما الأثر التراكمي على الأرباح المحتجزة في بداية السنة المالية فيجب تضمينه في قائمة الدخل المعدلة الخاصة بالفترة الدورية الأولى من السنة المالية التي حدث فيها التغيير».

الإفصاح عن البيانات المالية الدورية:

: Disclosure of Interim financial data

حدد الرأي المحاسبي رقم (٢٨) الحد الأدنى من البيانات الواجب تضمينها في التقارير المالية الدورية التي تعدها شركات المساهمة العامة لعرضها على المساهمين. وتتضمن هذه التقارير نوعين من البيانات: الأول، بيانات عن ربع السنة الجاري، والثاني، بيانات من بداية العام حتى تاريخه، أي من بداية العام

(١) FASB Statement N°. 3, «Reporting Accounting Changes In Interim Financial Statements» . FASB (Stamford: 1974), P 4.

حتى نهاية ربع السنة المعد عنه التقرير.[1]

ونعرض فيما يلي الحد الأدنى من البيانات المطلوب الإفصاح عنها:

١ ـ المبيعات أو إجمالي الإيرادات، مخصص ضرائب الدخل، العناصر غير العادية (متضمنة الأثر الضريبي على الدخل)، والأثر التراكمي الناتج عن تغير المبادىء المحاسبية ثم صافي الدخل.

٢ ـ ربحية السهم الأساسية والمخفضة عن كل فترة...

٣ ـ الإيرادات والتكاليف أو المصروفات الموسمية.

٤ ـ التغيرات الجوهرية التي طرأت على تقدير مخصص ضرائب الدخل.

٥ ـ التخلص من أحد قطاعات الشركة، والعناصر غير العادية التي لا تحدث بإستمرار.

٦ ـ الإلتزامات المشروطة.

٧ ـ التغيرات في المبادىء المحاسبية أو في تقدير المخصصات.

٨ ـ التغيرات الجوهرية في المركز المالي.

(١) الرأي المحاسبي رقم (٢٨) صفحة ٥٣٢، مرجع سبق ذكره.

المحاسبة وإعداد التقارير اللازمة للهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية
Accounting and reporting for the SEC

تعتبر الهيئة المشرفة على تداول الأوراق المالية The securities and exchange commission (SEC) إحدى الهيئات التابعة للحكومة الأمريكية، حيث أنشأت سنة ١٩٣٤ ميلادية للإشراف على *إصدار وتداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة* الأمريكية. ومنذ نشأة هذه الهيئة إتسع نطاق إشرافها حتى أصبح يشتمل على المجالات التالية:

- إصدار أسهم رأس المال للجمهور وفقاً للقانون الصادر سنة ١٩٣٣.
- تداول الأوراق المالية في الأسواق المالية (البورصات) وفقاً للقانون الصادر سنة ١٩٣٤.
- إصدار السندات.
- أنشطة المرافق العامة مثل الكهرباء، والغاز.
- أنشطة شركات الاستثمار.

طبيعة التقارير التي تقدم إلى الهيئة المشرفة على تداول الأوراق المالية:

تخضع معظم شركات المساهمة العامة(*) إما للقانون الصادر سنة ١٩٣٣ أو القانون الصادر سنة ١٩٣٤ أو كلاهما. فالشركات التي تخطط لإصدار أوراق مالية للجمهور بصفة عامة يجب أن تقدم طلب تسجيل registration statement إلى الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية. وكذلك يجب على الشركات التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية أن تقدم إليها طلب تسجيل، ومثل هذه الشركات تقدم تقارير مالية دورية إلى هذه الهيئة.

(*) تفسير من المترجم - يقصد بشركات المساهمة العامة، تلك الشركات التي تصدر أسهمها لجمهور المواطنين بصفة عامة، وتكون أسهمها موضوعاً للتداول في بورصة الأوراق المالية، وهي بعكس شركة المساهمة المغلقة التي تكون مقصورة على عدد محدود من المساهمين، ولا تكون أسهمها موضوعاً للتداول في بورصة الأوراق المالية.

تسجيل الأوراق المالية: Regisıration of securities

لقد صممت الهيئة المشرفة على تداول الأوراق المالية SEC مجموعة من النماذج حتى تستخدمها الشركات في تسجيل الأوراق المالية فهناك ثلاثة أنواع من النماذج بأرقام S-1, S-2, S-3، وهي تستخدم بواسطة شركات المساهمة الكبيرة لتسجيل الأوراق المالية التي تصدرها لجمهور المواطنين. وهناك نموذج رابع برقم س - ١٨ يستخدم بواسطة شركات المساهمة الصغيرة التي تصدر أوراق مالية بمبلغ ٥٠٠٠ ٠٠٠ دولار أو أقل. أما الأوراق المالية التي تكون موضوعاً للتبادل في سوق الأوراق المالية فهي تسجل بموجب نموذج يحمل رقم (10). والجدير بالذكر أن هذه النماذج لا تنطوي على خانات بغرض ملئها، ولكنها تتضمن إرشادات لصياغة المعلومات المطلوب إثباتها في طلبات التسجيل.

التقارير الدورية: Periodic Reporting

يوجد هناك ثلاثة نماذج أساسية في مجال التقرير الدوري تقدمها شركات المساهمة التي تكون أوراقها المالية موضوعاً للتداول وهي بأرقام 10-K, 10-Q ثم 8-K. ويعتبر النموذج 10-K بمثابة تقرير سنوي يقدم إلى الهيئة المشرفة على تداول الأوراق المالية SEC خلال تسعون يوماً من إنتهاء السنة المالية للشركة. ويجب إعداد النموذج رقم 10-Q، على ضوء البيانات الواردة في التقرير السنوي الذي يرسل إلى المساهمين، والذي ترسل منه صورة أيضاً إلى الهيئة المذكورة. والنموذج رقم 10-Q تقوم الشركة بإعداده وإرساله إلى الهيئة دورياً كل ثلاثة أشهر، على أن يرسل خلال خمسة وأربعون يوماً من إنتهاء الفترة بالنسبة للفترات الثلاث الأولى من العام، أما الفترة الرابعة فلا يستلزم الأمر إعداد تقرير دوري عنها. هذا ويجب أن يتضمن النموذج رقم 10-Q قوائم مالية موجزة، وهي تكون أكثر شمولاً من الحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح التي جاءت بالرأي المحاسبي رقم (٢٨) والتي أشرنا إليها في جزء سابق من هذا الفصل. والجدير بالذكر أن القوائم المالية التي يتضمنها النموذج رقم ق - ١٠ لا تحتاج تصديقاً من المراجع القانوني.

أما النموذج رقم 8-k فهو تقرير تقدمه الشركة إلى الهيئة خلال خمسة عشر يوماً من وقوع أحد الأحداث التالية:

١ - التغير الذي يطرأ على نطاق السيطرة التي تمارسها الشركة على شركات أخرى.

٢ - شراء الشركة أصول أو تخلصها من أصول ويتضمن ذلك حالات الإندماج.

٣ - إفلاس الشركة أو خضوعها للحراسة القضائية.

٤ - تغيير المراجعين القانونيين المكلفين بمراجعة القوائم المالية للشركة.

علاوة على ذلك، يكون لأي شركة الحق في إستخدام النموذج 8-K في التقرير عن أي أحداث أخرى تكون ذات أهمية حيوية للمساهمين.

ومن التقارير الدورية الهامة الأخرى الواجب إرسالها إلى الهيئة الأمريكية المشرفة على تداول الأوراق المالية تقرير عن إقرارات الوكالة أو التفويض.

ويقدم هذا التقرير بواسطة الشركات التي تطلب من مساهميها إرسال توكيلات عنهم في حالة عدم حضورهم الإجتماع السنوي للجمعية العمومية. ويجب على كل شركة أن ترسل إلى الهيئة إقرار وكالة تمهيدي Preliminary proxy statement حتى تتمكن الهيئة من مراجعته قبل توزيع إقرار الوكالة النهائي على المساهمينDefinitive proxy statement ومن الضروري أن يتضمن إقرار الوكالة معلومات كافية عن كل الموضوعات التي ستكون موضوعاً للتصويت عليها في إجتماع الجمعية العمومية للمساهمين وإذا كانت الموضوعات المطروحة على الجمعية العمومية تستلزم التصويت على التصريح بإصدار أوراق مالية جديدة أو تعديل أو تغيير في الأوراق المالية الموجودة فمن اللازم أن يرفق بالتوكيل صورة من القوائم المالية للشركة. وإذا تعلق التصويت بالإندماج مع شركة أخرى، فمن اللازم أن يرفق بالتوكيل صورة من القوائم المالية الخاصة بالشركة المندمجة.

تنظيم ووظائف الهيئة الأمريكية المشرفة على تداول الأوراق المالية:

Organization and functions of the SEC

يتم إدارة هذه الهيئة بواسطة خمسة أعضاء تجدد عضويتهم كل خمس سنوات، ويقوم بتعيينهم رئيس الولايات المتحدة الأمريكية بعد موافقة مجلس الشيوخ الأمريكي. ولا يجب أن ينتمي أكثر من ثلاث أعضاء لحزب سياسي

واحد. وسوف نعرض في الجزء التالي لإختصاصات ثلاثة إدارات هامة من إدارات الهيئة هي. المحاسب العام، وإدارة التمويل، والإدارة التنفيذية.

المحاسب العام: chief accountant

تتكون إدارة المحاسب العام من عدد من خبراء المحاسبة يختصون في إصدار التعليمات التي تعكس وجهة نظر الهيئة في الموضوعات التي تؤثر في المحاسبة والمراجعة والتي يتكون منها المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ويشرف المحاسب العام أيضاً على الدعاوى القضائية التي ترفع ضد بعض المحاسبين الذين يخالفون القواعد والإجراءات التي ترسيها الهيئة. ويتعاون المحاسب العام مع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والتنظيمات الخاصة الأخرى التي تعمل في مجال البحث المحاسبي بغرض إرساء معايير للمحاسبة والمراجعة.

إدارة مراجعة تقارير الشركات: Division of corporation finance

يكون هذا القطاع مسؤولاً عن مراجعة نماذج تقارير إقرارات الوكالة التي ترد من الشركات طبقاً للقانونين الصادرين سنتي ١٩٣٣، ١٩٣٤ وتختلف عملية المراجعة من شركة إلى أخرى، ويتوقف ذلك على ما إذا كانت التقارير السابقة للشركة كانت تلقى القبول من قبل الهيئة بإستمرار أم لا، أو ما إذا كانت تقارير الشركة غير موسمية. ويشترك عادة موظفو هذه الإدارة مع المحاسب العام في البحث حول مدى ملاءمة الإفصاح المحاسبي الذي يرد في تقارير الشركات. ومن الإختصاصات الأخرى التي تقع على عاتق القطاع الإشراف على أي تغيرات قد تطرأ على نماذج التقارير أو النظم المعمول بها.

إدارة رقابة الشركات: Division of enforcement

من أهم إختصاصات هذا القطاع التأكد من مدى إستجابة الشركات التي تخضع للقانونين الصادرين سنتي ١٩٣٣، ١٩٣٤ للتعليمات والشروط التي وردت في هذين القانونين. وعندما تخالف إحدى الشركات ما جاء بهذين القانونين توجه إنذاراً قضائياً يحذر فيه الشركة من تكرار إرتكاب هذه المخالفات. والجدير بالذكر أن هذا كان له الفضل في الكشف عن كثير من قضايا الفساد التي تورطت فيها

إدارات بعض الشركات في السنوات الأخيرة.

العلاقة بين الهيئة الأمريكية المشرفة على تداول الأوراق المالية SEC ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB:

لقد فوض القانونين الصادرين سنتي ١٩٣٣، ١٩٣٤ الهيئة الأمريكية المشرفة على الأوراق المالية في إصدار القواعد المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية والجداول التي تلحق بها. ومع ذلك نادراً ما مارست هذه الهيئة إختصاصاتها في هذا الصدد بطريقة مباشرة، وبـدلاً من ذلك تقوم هذه الهيئة بإعتماد المبادىء المحاسبية التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة المالية، وتحتفظ لنفسها في الوقت نفسه بحق إصدار أية تعليمات أو إرشادات تراها ضرورية. وتعبر الفقرة التالية عن هذه الحالة:(١)

«تعتقد الهيئة أن القوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لممارسات محاسبية غير مدعمة من سلطة فنية متخصصة قد تؤدي إلى سوء الفهم، كما أن الملاحظات ووسائل الإفصاح الأخرى التي تلحق بالقوائم المالية لا تنطوي على معلومات تحول دون هذا الإعتقاد. وترى الهيئة أيضاً بأنه في حالة التباين في وجهات النظر بين الهيئة والشركات حول الأسلوب المحاسبي الملائم الواجب إتباعه في حالة معينة، يمكن الإفصاح عن هذا التباين بدلاً من تصحيح القوائم المالية ذاتها، على أن يتم ذلك فقط في الحالات التي تكون فيها الممارسة المحاسبية المتبعة مدعمـة من قبل سلطة فنية متخصصة، وأن تكون وجهة نظر الهيئة يتم صياغتها بعـد في شكل قواعد أو قوانين أو أي تشريعات أخرى.

وتعبيراً عن هذه السياسة تعتبر الهيئة المبادىء والمعايير والأساليب المحاسبية التي يعلنها مجلس معايير المحاسبة المالية بأنها صادرة عن سلطة فنية متخصصة، وبناء على ذلك فإن أي تطبيقات تخالف ما يعلن عن FASB سوف تؤخذ في الإعتبار. . . وترى الهيئة بأن المعلومات الإضافية التي تلحق بالقوائم المالية التي

(١) Codification of Financial Reporting Policies, Securities and EXchange Commission (Washington: 1982), Sec. 101.

تعد وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها تعتبر معلومات هامة وضرورية. ويمكن الإفصاح عن هذه المعلومات الإضافية بأكثر من طريقة منها تضمينها في إطار القوائم المالية والجداول الملحقة التي يتم فحصها بمعرفة المراجع القانوني، أو إثباتها في التقارير والنماذج التي ترسل إلى الهيئة. وعموماً تسعى الهيئة باستمرار نحو استقصاء المعلومات التي يحتاجها المستثمرون، وتحدد ماهية الأساليب الملائمة للوفاء بهذه الاحتياجات».

وطبقاً لذلك تفرق الهيئة المذكورة بين المبادىء المحاسبية المتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles والإفصاح Disclosures في القوائم المالية والجداول الملحقة، وقد تركز اهتمام الهيئة على الإفصاح. هذا وقد قامت الهيئة بصياغة متطلباتها فيما يتعلق بالمبادىء المحاسبية والإفصاح في عدد من القوانين والنشرات والدراسات نتناولها بإيجاز في الجزء التالي:

التشريع رقم S - X: Regulation S - X

يتضمن هذا التشريع مجموعة من الإراشادات حول شكل ومضمون القوائم المالية والجداول الملحقة بها اللازم تقديمها إلى الهيئة المشرفة على الأوراق المالية وفقاً للقوانين المنظمة لذلك.

ومنذ صدور التشريع S - X في سنة ١٩٤٠ ميلادية وهو موضوع للتعديل والتغيير حتى صدر في صورته النهائية سنة ١٩٨٠ ميلادية.

هذا ويتضمن التشريع S - X عدداً من القواعد مبوبة في تسع عشرة فقرة. ومن أهم القواعد التي تضمنها هذا التشريع القاعدة رقم ٣ - ٢٠ التي تتطلب تقديم قوائم معتمدة من المراجع القانوني لكل من الدخل والتغيرات في المركز المالي عن ثلاثة سنوات مالية. والفقرة رقم (١٢) التي توضح شكل ومضمون الجداول التي تلحق بالقوائم المالية.

التشريع Regulation S - K:

صدر هذا التشريع في سنة ١٩٧٧ ميلادية ويتضمن مجموعة من الإرشادات حول متطلبات الإفصاح التي لا ترتبط بالقوائم المالية، وهي متطلبات ينص عليها

القانونين الصادرين سنتي ١٩٣٣، ١٩٣٤. ويتضمن هذا التشريع ٢٧ بنداً يلزم الإفصاح عنها.

النشرات المحاسبية: Accounting Series Release (ASRS)

بدأت الهيئة في سنة ١٩٣٧ بتبني برنامج تحت إشراف المحاسب العام للمساهمة في صياغة معايير وأساليب موحدة تحكم القضايا المحاسبية الرئيسية. وأصدرت الهيئة حتى سنة ١٩٨٢ ميلادية ٣٠٧ منشور صدر أكثر من نصفها بعد سنة ١٩٧٤ ميلادية. والجدير بالذكر أن حوالي نصف هذه المنشورات كان يعالج قضايا متعلقة بالمبادىء المحاسبية والإفصاح، أما الجزء الباقي فيتعلق بمعايير المراجعة، واستقلال المراجعين.

ومن النشرات التي عالجت المبادىء المحاسبية والإفصاح النشرتين رقمي ١٤٢، ورقم ١٤٩. فالنشرة رقم ١٤٢ وهي بعنوان «التقرير عن التدفق النقدي والبيانات الأخرى المرتبطة به» ينتهي إلى القول بأنه لا يجب أن تعرض التقارير المالية بيانات عن التدفق النقدي (مثال صافي الدخل المعدل بالمصروفات والإيرادات غير النقدية) للسهم أو بيانات مقارنة أخرى عن السهم بخلاف تلك المتعلقة بصافي الربح والتوزيعات وصافي الأصول. أما النشرة رقم ١٤٩ فهي تتعلق بتحسين طرق الإفصاح عن مصروف ضرائب الدخل.

نشرات التقارير المالية: Fnancial Reporting Releases:

أوقفت هيئة تداول الأوراق المالية في سنة ١٩٨٢ ميلادية صدور سلسلة النشرات المحاسبية واستبدلتها بنشرة عن التقارير المالية للتعبير عن وجهة نظرها في قضايا التقرير المحاسبي.

المجلات المحاسبية Staff Accounting Bulletins (SABS)

نعرض فيما يلي الفقرة التي جاءت بالنشرة المحاسبية رقم (١٨٠) حول المجلات المحاسبية:

«تستهدف الهيئة من إصدار المجلات المحاسبية نشر التفسيرات والإجراءات التي يستخدمها موظفوا الهيئة في فحص ومراجعة القوائم المالية، وقد نشر قطاع

التمويل ومكتب المحاسب العام المجلة رقم (١). والعبارات التي جاءت في المجلة لا تعتبر قواعد، وهي أيضاً لا تمثل تفسيرات من قبل الهيئة، ولا يعني نشرها موافقة الهيئة عليها، ولكنها تعكس التفسيرات والأساليب التي يتبعها موظفو الهيئة وهم بصدد التحقق من استجابة الشركات لمتطلبات الإفصاح التي نصت عليها القوانين».

ونعرض فيما يلي مثالاً لأحد التفسيرات التي جاءت بالمجلة رقم (١):

الحقائق: اقترحت الشركة (ع) أن تدرج الالتزامات غير المضمونة كجزء من حقوق الملكية بالميزانية العمومية التي ترسل إلى الهيئة مع نموذج التسجيل.

السؤال: هل هذا الأسلوب ملائم؟.

الإجابة: الالتزامات غير المضمونة لا يجب إدراجها ضمن حقوق الملكية بالميزانية العمومية. ويجب إلغاء أي عنوان يدمج بين حقوق الملكية وأي التزامات غير مضمونة.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة:

(١) ما المقصود بقطاع صناعة لتنظيم أعمال معين؟.

(٢) هل يتسق مفهوم إعداد التقارير القطاعية مع نظرية القوائم المالية الموحدة؟ إشرح.

(٣) حدد بإيجاز الشروط الأساسية لأعداد التقارير القطاعية، والواردة في التقرير رقم ١٤، «**إعداد التقارير المالية عن قطاعات تنظيم أعمال**» لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

(٤) كيف يتم تحديد ربح أو خسائر العمليات للقطاعات الصناعية لتنظيم أعمال معين؟.

(٥) إشرح الحدود القصوى والدنيا لنطاق إعداد التقارير القطاعية بمعرفة تنظيم أعمال معين.

(٦) إشرح معادلة توزيع المصروفات المتبقاة للمركز الرئيسي، والموضحة في معيار محاسبة التكاليف رقم ٤٠٣ الخاص بتوزيع مصروفات المركز الرئيسي على القطاعات.

(٧) إذكر الفرق بين تاريخ القياس وتاريخ التخلص والاستغناء عن القطاع غير

المستمر لتنظيم أعمال ما، ثم عرف فترة التمهيد للتوقف الكامل.

(٨) ناقش الشروط الواردة في الرأي رقم ٢٨، **إعداد التقارير الدورية**»، لمجلس مبادىء المحاسبة المالية الأمريكي، والخاصة بالمعالجة المحاسبية للتكاليف المرتبطة بالإيرادات عند إعداد التقارير المالية الدورية.

(٩) إشرح الأسلوب المتضمن في الرأي رقم ٢٨، **«إعداد التقارير المالية الدورية»** لمجلس مبادىء المحاسبة المالية الأمريكي، والخاص بحساب مخصصات ضرائب الدخل عند إعداد التقارير المالية الدورية.

(١٠) كيف تطبق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل للمحاسبة عن المخزون عند إعداد التقارير المالية الدورية؟.

(١١) حدد أربعة مجالات من المجالات الستة التي تشرف عليها هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية.

(١٢) ما الموقف الذي اتخذته الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بالنسبة لدورها في وضع المبادىء المحاسبية؟.

(١٣) ما المقصود بتعليمات إعداد التقارير المالية؟.

(١٤) هل تتطلب الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية تضمين الموازنات المالية في التقارير التي ترسل إليها؟.

(١٥) كيف يستخدم المحاسبون **التشريع رقم س ـ ل** عند إعداد التقارير التي ستقدم لهيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية.

(١٦) ما المقصود **بالتشريع رقم س ـ ك** الصادر عن الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية؟.

(١٧) حدد الفرق بين **نموذج رقم ١٠ ـ ك** و**نموذج رقم ٨ ـ ك** اللذين ترسلهما شركات المساهمة إلى الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية وفقاً للقانون الصادر سنة ١٩٣٤ م.

(١٨) في أي الحالات يجب أن تضمن القوائم المالية لتنظيم أعمال ما في إقرار

التفويض المرسل إلى مساهمي التنظيم طبقاً للشروط الواردة في قانون تنظيم وتداول الأوراق المالية الصادر سنة ١٩٣٤ م؟.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

(١) تفصح «شركة الجلوى» التي تمارس أنشطة متعددة ومختلفة، عن معلومات مالية إضافية خاصة بقطاعاتها الصناعية. وفيما يلي المعلومات المتاحة عن سنة ١٤٠٦ هـ:

	المبيعات	مصروفات قابلة للتتبع	مصروفات غير قابلة للتتبع
القطاع أ	٤٠٠ر٠٠٠ ريال	٢٢٥ر٠٠٠ ريال	
القطاع ب	٣٠٠ر٠٠٠	٢٤٠ر٠٠٠	
القظاع جـ	٢٠٠ر٠٠٠	١٣٥ر٠٠٠	
الإجمالي	٩٠٠ر٠٠٠ ريال	٦٠٠ر٠٠٠ ريال	١٥٠ر٠٠٠

ويتم توزيع المصروفات غير القابلة للتتبع على أساس نسبة دخل القطاع قبل المصروفات غير القابلة للتتبع إلى إجمالي الدخل قبل تلك المصروفات، ويعتبر هذا الأسلوب مناسباً للتخصيص والتوزيع. ما ربح العمليات الخاص بالقطاع ب عن سنة ١٤٠٦ هـ؟.

أ ـ صفر
ب ـ ١٠,٠٠٠ ريال
جـ ـ ٣٠ر٠٠٠ ريال
د ـ ٥٠ر٠٠٠ ريال
هـ ـ مبلغ آخر هو ٠٠٠٠٠٠٠ ريال.

(٢) دفعت «شركة الجرمي» خلال شهر محرم ١٤٠٥ هـ مبلغ ٨٠ر٠٠٠ ريال نقداً تحت حساب الضرائب العقارية عن مصنعها عن سنة ١٤٠٥ هـ، كما قدرت

خلال الشهر نفسه أن مكافآت المدراء التنفيذيون عن سنة ١٤٠٥ هـ ستكون ٣٢٠٫٠٠٠ ريال. ما قيمة المصروفات المرتبطة بهذين البندين، والتي ستظهر في قائمة الدخل الربع سنوية لشركة الجرمي عن الأشهر الثلاثة المنتهية في ١٤٠٥/٦/٣٠ هـ (الربع الثاني)؟.

أ - صفر

ب - ٢٠٫٠٠٠ ريال

جـ - ٨٠٫٠٠٠ ريال

د - ١٠٠٫٠٠٠ ريال

هـ - مبلغ آخر هو ٠٠٠٠٠ ريال.

(٣) يجب أن يتم حساب مصروف ضرائب الدخل، طبقاً للرأي رقم ٢٨ لمجلس مبادىء المحاسبة المالية الأمريكي والخاص بإعداد التقارير المالية الدورية، عند إعداد قائمة الدخل عن الفترة الدورية الأولى من العام المالي لتنظيم ما:

أ - بتطبيق معدل ضرائب الدخل المقدر عن العام المالي بالكامل على الدخل المحاسبي قبل الضرائب عن الفترة الدورية.

ب - بتطبيق معدل ضرائب الدخل المقدر عن العام المالي بالكامل على الدخل الخاضع للضريبة عن الفترة الدورية.

جـ - بتطبيق معدل ضرائب الدخل القانوني على الدخل المحاسبي قبل الضرائب عن الفترة الدورية.

د - بتطبيق معدل ضرائب الدخل القانوني على الدخل الخاضع للضريبة عن الفترة الدورية.

(٤) ينم الموقف الحالي للهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بخصوص تضمين الموازنات المالية في التقارير المالية المرسلة إليها من قبل الشركات عن أن الموازنات المالية:

أ - مسموح بها.

ب - إلزامية (إجبارية).

جـ - ممنوع استخدامها.

د - غير مهمة.

(٥) يجب تضمين نتائج عمليات القطاع غير المستمر لتنظيم أعمال ما والتخلص منه في قائمة الدخل كمكاسب أو خسائر عن الاستغناء والتقرير عنها باعتبارها:

أ - تسوية لفترة سابقة.

ب - بند غير عادي.

جـ - بند مستقل بعد الدخل الناتج من العمليات المستمرة وقبل البنود غير العادية.

د - تضخيم لسعر بيع الأصول طويلة الأجل المتضمن في الدخل الناتج عن العمليات المستمرة.

(٦) يتطلب التقرير رقم ١٤، «**إعداد التقارير المالية لقطاعات تنظيم أعمال**»، لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بكل الآتي، فيما عدا:

أ - عمليات تنظيم الأعمال في الدول الأجنبية والمبيعات المصدرة.

ب - موردو تنظيم الأعمال الأساسيين.

جـ - عمليات تنظيم الأعمال من خلال قطاعات الصناعة المختلفة.

د - العملاء الرئيسيين لتنظيم الأعمال.

(٧) فيما يلي صافي الدخل المحاسبي قبل الضرائب «**لشركة البردى**»، ينتهي العام المالي لهذه الشركة في ٣٠ من صفر من كل سنة، ومعدلات ضرائب الدخل الفعلية السنوية المقدرة عن الثلاثة أرباع الأولى من السنة المنتهية في ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٨ هـ:

الربع	صافي الدخل المحاسبي قبل الضرائب	معدل ضرائب الدخل السنوي الفعلي المقدر في نهاية كل ربع
الأول	٦٠ ر ٠٠٠ ريال	٤٠٪
الثاني	٧٠ ر ٠٠٠	٤٠٪
الثالث	٤٠ ر ٠٠٠	٤٥٪

ما مصروف ضرائب الدخل الواجب ظهوره في قائمة الدخل الدورية عن الربع الثالث؟

أ ـ ١٨٠٠٠ ريال

ب ـ ٢٤٥٠٠ ريال

جـ ـ ٢٥٥٠٠ ريال

د ـ ٧٦٥٠٠ ريال

هـ ـ مبلغ آخر هو. . . . . ريال.

التمرين الثاني:

تعمل «**شركة الجبري**» من خلال ثلاثة قطاعات صناعية مختلفة، وكل منها يتناسب والقابلية لإعداد التقارير على أساس قطاعي. وقد ساهم القطاع الأول بمبيعات مقدارها ٩٠٠ر٠٠٠ ريال وهي تمثل ٦٠٪ من إجمالي مبيعات الشركة في سنة ١٤٠٣ هـ، وبلغت المصروفات القابلة للتتبع والخاصة بالقطاع الأول ٤٠٠ر٠٠٠ ريال خلال سنة ١٤٠٣ هـ. وبلغت المصروفات غير القابلة للتتبع خلال سنة ١٤٠٣ هـ مبلغ ٦٠٠ر٠٠٠ ريال. وتوزع شركة الجبري المصروفات غير القابلة للتتبع على أساس نسبة مبيعات القطاع إلى إجمالي المبيعات، والذي يعتبر أسلوباً مناسباً للتخصيص والتوزيع.

المطلـوب:

تحديد ربح أو خسائر عمليات القطاع الأول عن سنة ١٤٠٣ هـ.

التمرين الثالث:

بلغ صافي دخل «**شركة الأهواني**» ٦٠٠ر٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، بعد تضمين الأحداث الخاصة التالية والتي حدثت خلال العام:

(١) اتخاذ قرار بإيقاف القطاع الصناعي الخاص بمعالجة نفايات الأخشاب وذلك في الثاني من المحرم ١٤٠٨ هـ.

(٢) بيع القطاع الصناعي السابق في غرة رجب ١٤٠٨ هـ.

(٣) بلغ دخل العمليات عن الفترة من الثاني من المحرم وحتى ٣٠ من جمادى الآخرة للقطاع المذكور ٠٠٠ ر ٩٠ ريال، وذلك قبل ضرائب الدخل.

(٤) تم بيع آلات ومعدات القطاع السابق بمبلغ ٠٠٠ ر ١٠٠ ريال، وتبلغ قيمتها الدفترية ٠٠٠ ر ٢٥٠ ريال.

(٥) يبلغ معدل ضرائب الدخل ٤٠٪.

المطلـــوب:

أ ـ تحديد دخل شركة الأهـواني الناتـج من العمليات المستمـرة عن سنة ١٤٠٨ هـ.

ب ـ تحديد إجمالي ضرائب الدخل لشركة الأهواني (المصروفات والمخصص) عن سنة ١٤٠٨.

التمرين الرابع:

تقـدر «شركـة كـرم» بـأن يكـون دخلهـا المحـاسبي قبـل الضـرائب ١٠٠,٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ، وأن لا تكون هناك فروقاً زمنية بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة. وتتوقع الشركة الفروق الدائمة التالية بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخـاضع للضريبـة عن السنة المنتهيـة في ٣٠ من ربيع الثـاني سنـة ١٤٠٧ هـ، التـوزيعـات المتسلمـة بمبـلغ ٠٠٠ ر ٢٠ ريـال، واستـنفـاد الـشهـرة بمبلغ ٠٠٠ ر ١٠ ريـال. وتتوقـع الشركة أيضاً إعفـاءات ضريبيـة (خـاصـة بضرائب الاستثمار) مقدارها ٥٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في التـاريخ المـذكور (ضرائب دائنة). ويبلغ معدل ضرائب الدخل القانوني ٣٠٪.

المطلـــوب:

حساب معدل ضرائب الدخل المقدر عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ.

التمرين الخامس:

يبلغ إجمالي المصروفات غير القابلة للتتبع للمركز الرئيسي **«لشركة العدني»** ٠٠٠ ر ٣١٠ ريال، وذلك عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢هـ. وفيما يلي صافي المبيعات، والرواتب والأجور، ومتوسط تكلفة الأصول طويلة الأجل والمخزون لقطاعي الشركة الصناعيين:

	قطاع المنتجات الكيميائية	قطات الأدوات الرياضية
صافي المبيعات	٠٠٠ ر ٤٠٠ ر ١ ريال	٠٠٠ ر ٦٠٠ ريال
الرواتب والأجور	٠٠٠ ر ١٥٠	٠٠٠ ر ١٠٠
تكلفة الأصول طويلة الأجل والمخزون	٠٠٠ ر ٧١٠	٠٠٠ ر ٢٩٠

المطلــوب:

تحديد قيمة المصروفات العامة للمركز الرئيسي وغير القابلة للتتبع، والتي يجب تخصيصها لكل من قطاع المنتجات الكيميائية وقطاع الأدوات الرياضية لشركة العدني، بافترض أن توزيع مثل هذه المصروفات للقطاعين يتم على أساس المتوسط الحسابي لنسب صافي المبيعات، والرواتب والأجور، ومتوسط تكلفة الأصول طويلة الأجل والمخزون التي تخص كل قطاع.

التمرين السادس:

توزعَ «شركة الأمير» المصروفات غير القابلة للتتبع لقطاعاتها الصناعية الثلاثة على أساس صافي المبيعات للعملاء الخارجين. وكانت البيانات المناسبة عن كل قطاع عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٤ هـ، على النحو التالي:

الإيـرادات:	**قطاع أ**	**قطاع ب**	**قطاع جـ**
صافي المبيعات للعملاء الخارجين	٠٠٠ر ٥٠٠ ريال	٠٠٠ر ٣٠٠ ريال	٠٠٠ر ٢٠٠ ريال
تحويلات خارجة	٠٠٠ر ٨٠	٠٠٠ر ٤٠	٠٠٠ر ٢٠
التكاليف والمصروفات			
مصروفات قابلة للتتبع	٠٠٠ر ٤٠٠	٠٠٠ر ١٠٠	٢٠٠,٠٠٠
تحويلات داخلة	٠٠٠ر ٣٠	٠٠٠ر ٦٠	٠٠٠ر ٥٠

ويبلغ إجمالي المصروفات غير القابلة للتتبع لشركة الأمير ٠٠٠ ر ١٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٤ هـ.

المطلـــوب:

تحديد الآتي لكل قطاع من القطاعات الصناعية الثلاثة لشركة الأمير عن العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٤ هـ:

أ - الإيرادات.

ب - مصروفات العمليات.

جـ - ربح أو خسائر العمليات.

استخدم عموداً مستقلاً لكل قطاع صناعي كما هو موضح فيما سبق.

التمرين السابع:

ينتهي العام المالي «**لشركة الشريف**» في ٣٠ من ربيع الثاني من كل سنة. وقد قدرت الشركة معدل ضرائب الدخل الفعلي عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ بنسبة ٥٥٪، وذلك في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٦ هـ وهو نهاية الربع الأول من العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ. وقدرت في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ، نهاية الربع الثاني، معدل ضرائب الدخل الفعلي عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ بنسبة ٥٢٪. وكان الدخل المحاسبي قبل الضرائب لشركة الشريف على النحو التالي:

عن الأشهر الثلاثة المنتهية في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ	٠٠٠ ر ٢٠٠ ريال
عن الأشهر الثلاثة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ	٠٠٠ ر ٢٥٠ ريال

المطلـــوب:

إجراء قيود اليومية الخاصة بمصروف ضرائب الدخل لشركة الشريف في ٣٠ من رجب، وفي ٣٠ من شوال من سنة ١٤٠٦ هـ.

التمرين الثامن:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بعمليات المناطق الجغرافية الأجنبية «**لشركة الهجرسي**» عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ:

	أمريكا اللاتينية	أفريقيا	جنوب شرق آسيا	غرب أوروبا	الإجمالي
صافي المبيعات للعملاء الخارجيين	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠	٩٠٠٠٠
تحويلات خارجة	٢٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠٠
تحويلات داخلة	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠٠
مصروفات قابلة للتتبع أخرى	٩٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
مصروفات غير قابلة للتتبع					٢٠٠٠٠

وتخصص الشركة المصروفات غير القابلة للتتبع للقطاعات الصناعية فقط.

المطلـوب:

تحديد أي المناطق الجغرافية لشركة الهجرسي تكون ذات أهمية عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، مع تجاهل الأصول القابلة للتحقق للمناطق الجغرافية الأجنبية.

التمرين التاسع:

دفعت **«شركة السلوم»** في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٦ هـ ضرائب ملكية مقدارها ٠٠٠ ر ٤٠ ريال عن أصولها طويلة الأجل عن سنة ١٤٠٦ هـ. وقد قامت الشركة خلال شهر ربيع الأول ١٤٠٦ هـ بإجراء الإصلاحات السنوية الأساسية المعتادة للأصول طويلة الأجل بمبلغ ٠٠٠ ر ١٢٠ ريال، وستستفيد سنة ١٤٠٦ هـ بالكامل من هذه الإصلاحات. وقد حدثت خسائر مقدارها ٤٢٠,٠٠٠ ريال خلال شهر إبريل نتيجة انخفاض القيمة السوقية للمخزون الذي يمثل الطبقة الأساسية.

المطلـوب:

توضيح كيفية التقرير عن البنود السابقة في قوائم الدخل الربع سنوية لشركة السلوم عن سنة ١٤٠٦ هـ.

التمرين العاشر:

تتضمن السجلات المحاسبية «**لشركة السليم**» عن العام المنتهي في ٣٠ من شعبان ١٤٠٤ هـ، المعلومات التالية الخاصة بقطاعها في مدينة جدة. وقد صرح مجلس إدارة الشركة ببيع هذا القطاع إلى «**شركة الهمشري**» مقابل مبلغ ٠٠٠ ر ٣٠٠ ريال في ٣٠ من شعبان ١٤٠٤ هـ. ويتوقع أن يكون تاريخ الانتهاء من بيع هذا القطاع في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ هـ.

صافي المبيعات عن السنة المنتهية في ١٤٠٤/٨/٣٠ هـ	٠٠٠ ر ٢٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات عن العام المنتهي في ١٤٠٤/٨/٣٠ هـ	٠٠٠ ر ١٥٠ ريال
خسائر العمليات المقدرة عن الستة أشهر المنتهية في ١٤٠٥/٢/٣٠ هـ	٠٠٠ ر ٤٠ ريال
القيمة الدفترية المقدرة لصافي الأصول في ١٤٠٥/٢/٣٠ هـ	٠٠٠ ر ٣٣٠

ويبلغ معدل ضرائب الدخل ٦٠٪، وكان دخل شركة السليم الناتج عن العمليات المستمرة قبل ضرائب الدخل ٠٠٠ ر ٦٤٠ ريال، وذلك عن العام المنتهي في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٤ هـ.

المطلـــوب:

إعداد قائمة دخل جزئية لشركة السليم عن العام المنتهي في ٣٠ من شعبان ١٤٠٤ هـ، لعرض المعلومات السابقة.

التمرين الحادي عشر:

تبيع «**شركة المرزوقي**» منتجاً وحيداً، والذي تحصل عليه من ثلاثة موردين مختلفين. ويتكون المخزون السلعي لشركة المرزوقي في غرة جمادى الأولى ١٤٠٨ هـ من ١٠٠٠ وحدة من هذا المنتج مقومة على أساس التكلفة طبقاً لطريقة الوارد أولاً ـ صادر أولاً بمبلغ ٧٥٠٠ ريال. وكانت عمليات البضاعة عن العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٩ هـ على النحو التالي:

الربع	الوحدات المشتراة	تكلفة شراء الوحدة	الوحدات المبيعة	تكلفة إحلال الوحدة في نهاية الربع
الأول	٥٠٠٠	٨ ريال	٤٥٠٠	٥ ر٨ ريال
الثاني	٦٠٠٠	٥ ر٨	٧٠٠٠	٩
الثالث	٨٠٠٠	٩	٦٥٠٠	٥ ر٨(*)
الرابع	٦٠٠٠	٥ ر٨	٥٥٠٠	٥ ر٩

(*) لا يعتد بهذا النقص لكونه مؤقتاً.

المطلــوب:

تحديد تكلفة البضاعة المبيعة لشركة المرزوقي عن كل ربع سنة من السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٩ هـ، مع توضيح كافة العمليات الحسابية.

التمرين الثاني عشر:

فيما يلي أرصدة الحسابات الخاصة بالأصول طويلة الأجل «**لشركة العرف**» في بداية ونهاية سنة ١٤٠٥ هـ:

	غرة محرم ١٤٠٥ هـ	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ
الأراضي	٠٠٠ر١٥٠ ريال	٠٠٠ر٢٠٠ ريال
المباني	٠٠٠ر٨٠٠	٠٠٠ر٨٠٠
الآلات والمعدات	٠٠٠ر٣٢٥	٠٠٠ر٤٠٠

وقد قامت الشركة خلال سنة ١٤٠٥ بشراء قطعة أرض من العقارات المجاورة لأرضها لزيادة المساحة اللازمة لبناء إضافات لمبانيها خلال سنة ١٤٠٦ هـ، مقابل مبلغ ٠٠٠ر٥٠ ريال نقداً. وتتكون الزيادة الصافية خلال سنة ١٤٠٥ هـ في حساب الآلات والمعدات ومقدارها ٧٥٠٠٠ ريال من الآتي:

إضافات بالتكلفة (لا تزيد عن ٢٪ من إجمالي الأصول)	١٢٥٠٠٠ ريال
الاستبعادات بالتكلفة	(٢٠٠٠٠) ريال
تخفيض قيمة آلة غير مستخدمة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق	(٣٠٠٠٠)

صافي الزيادة في حساب الآلات والمعدات خلال سنة ١٤٠٥ هـ ٧٥٠٠٠ ريال

المطلــوب:

إعداد جدول رقم ٥ «ف»، المعنون بإسم الأصول طويلة الأجل، لشركة العرف لتضمينه في النموذج رقم ١٠ ـ ك الخاص بها والذي سيرسل إلى هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية عن سنة ١٤٠٥ هـ.

التمرين الثالث عشر:

فيما يلي قيد اليومية الخاص بضرائب الدخل «لشركة العمرى» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ، نهاية العام الحالي:

٤٩٤١٢		مصروف ضرائب الدخل (٣٧٣١٢+ ١٢١٠٠)	
	٤٩٤١٢		ضرائب الدخل المستحقة

وفيما يلي إجراءات تحديد ضرائب الدخل عن السنة:

	الحكومة	البلدية
الدخل المحاسبي قبل الضرائب	١٠٠ر٠٠٠ ريال	١٠٠ر٠٠٠ ريال
يخصم ـ فوائد سندات غير خاضعة للضرائب	(١٠ر٠٠٠)	(١٠ر٠٠٠)
يضاف ـ استنفاد الشهرة غير القابل للخصم	٤٠٠٠	٤٠٠٠
الدخل الخاضع لضريبة البلدية		٩٤٠٠٠
ضرائب البلدية بمعدل ١٥٪		١٤١٠٠
يخصم ـ إعفاءات ضريبة الاستثمار		(٢٠٠٠)
ضرائب الدخل الخاصة بالبلدية	(١٢١٠٠)	١٢١٠٠
الدخل الخاضع لضريبة الحكومة	٨١٩٠٠	
ضريبة الحكومة بمعدل ٤٨٪	٣٩٣١٢	
يخصم ـ إعفاءات ضريبة الاستثمار	(٢٠٠٠)	
ضريبة الدخل الخاصة بالحكومة	٣٧٣١٢ ريال	

المطلــوب:

إعداد مذكرة التسوية، مقرباً النسب لأقرب رقم عشري واحد، بين معدل

ضريبة الدخل الحكومية القانونية ومقدارها ٤٨٪، وبين معدل ضريبة الدخل الفعلي ومقداره ٤ر٤٩٪ (٤٩٤١٢÷ ٠٠٠ر١٠٠= ٤ر٤٩٪) والمطلوبة وفقاً للنشرة المحاسبية رقم ١٤٩، والخاصة بالملحوظة المرفقة بالقوائم المالية للشركة في ١٤٠٤/٩/٣٠ هـ والمرسلة وفقاً لنموذج ١٠ ـ ك إلى هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية. إدمج أي بنود في التسوية والتي تكون في مفردها أقل من ٥٪ من معدل ضريبة الدخل الحكومية القانونية.

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

يعتبر موضوع إعداد القوائم المالية الدورية غاية من الأهمية في المحاسبة المالية. وقد قامت دراسات على قدر من الأهمية فيما يتعلق بالأسلوب المناسب للإفصاح عن وعرض نتائج العمليات في التواريخ الدورية. فقدم مجلس مبادىء المحاسبة المالية الأمريكي في رأيه رقم ٢٨، «إعداد التقارير المالية الدورية»، تفسيراً لبعض الوجوه الخاصة بإعداد التقارير الدورية.

المطلــوب:

أ ـ مناقشة كيفية الاعتراف بالإيرادات بصفة عامة في الفترات الدورية، وبصفة خاصة للصناعات التي تكون عرضة لتقلبات موسمية كبيرة في الإيرادات، وفي مجال عقود المقاولات طويلة الأجل والتي تستخدم في المحاسبة عنها طريقة نسبة الإتمام في تواريخ إعداد التقارير السنوية.

ب ـ مناقشة كيفية الاعتراف بالتكاليف الزمنية وتكاليف المنتج في الفترات الدورية، وذلك بصفة عامة، ومناقشة لماذا تجري معالجة محاسبية خاصة للمخزون وتكلفة البضاعة المبيعة في الفترات الدورية.

جـ ـ مناقشة كيفية حساب مصروف ضرائب الدخل وعرضه في التقارير الدورية للدخل.

الحالة الثانية:

يتطلب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى إعداد تقارير بالبيانات المالية

الخاصة بقطاعات تنظيم أعمال ما.

المطلـــوب:

أ ـ ما الذي تستلزمه عملية إعداد التقارير المالية لقطاعات تنظيم أعمال ما؟.

ب ـ حدد الأسباب التي تدعو إلى التقرير عن البيانات المالية لقطاعات تنظيم أعمال ما.

جـ ـ حدد العيوب المحتملة لإعداد تقارير بالبيانات المالية الخاصة بقطاعات تنظيم أعمال ما.

د ـ حدد الصعوبات المحاسبية المرتبطة بإعداد التقارير حسب القطاعات.

الحالة الثالثة:

قامت «**شركة الواشمي**»، شركة مساهمة مملوكة ملكية عامة، بتقدير عملياتها عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ على النحو التالي:

شركة الواشمي

قائمة الدخل التقديري

عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

صافي المبيعات (١٠٠٠ر٠٠٠ وحدة)	٦ر٠٠٠ر٠٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المبيعة	٣ر٦٠٠ر٠٠٠
إجمالي الربح عن المبيعات	٢ر٤٠٠ر٠٠٠ ريال
مصروفات العمليات	١ر٤٠٠ر٠٠٠
الدخل من العمليات	١ر٠٠٠ر٠٠٠
إيرادات ومصروفات غير تشغيلية	صفر
الدخل قبل ضرائب الدخل	١ر٠٠٠ر٠٠٠ ريال
مصروف ضرائب الدخل (الحالية والمؤجلة)	٥٥٠ر٠٠٠
صافي الدخل	٤٥٠ر٠٠٠ ريال
ربحية السهم العادي	٤ر٥٠ ريال

وتعمل هذه الشركة منذ سنوات عديدة وتحقق أرباحاً مناسبة، كما أن لديها نموذجاً للسلوك الموسمي لحجم المبيعات والانتاج، والتي تنبأت في ضوئه بمبيعات وإنتاج سنة ١٤٠٥ هـ على النحو التالي:

سيكون حجم المبيعات المتوقع طبقاً للموازنة الربع سنوية ١٠٪، و٢٠٪، و٣٥٪، و٣٥٪ عن كل ربع على التوالي نظراً لموسمية الصناعة بالإضافة إلى القيود التي تفرضها الطاقة الأنتاجية وطاقة التخزين، ويتوقع أن يكون حجم الانتاج تبعاً لموازنة الإنتاج الربع سنوية ٢٠٪، و٢٥٪، و٣٠٪، و٢٥٪ لكل ربع على التوالي. وقد قام المراقب المالي للشركة في نهاية الربع الأول من سنة ١٤٠٥ هـ بإعداد وإصدار قائمة الدخل الدورية التالية:

شركة الواشمي
قائمة الدخل
عن الربع المنتهي في ٣٠ من ربيع أول ١٤٠٥ هـ

صافي المبيعات (١٠٠٫٠٠٠ وحدة)	٦٠٠٫٠٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المبيعة	٣٦٠٫٠٠٠
إجمالي الربح عن المبيعات	٢٤٠٫٠٠٠ ريال
مصروفات العمليات	٢٧٥٫٠٠٠
خسائر العمليات	(٣٥٫٠٠٠) ريال
الخسائر الناتجة عن انهيار المخازن	(١٧٥٫٠٠٠)
الخسائر قبل ضرائب الدخل	(٢١٠٫٠٠٠) ريال
مصروف ضرائب الدخل	صفر
الخسائر الصافية	(٢١٠٫٠٠٠) ريال
خسائر السهم العادي	(٢٫١٠) ريال

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتاحة عند نهاية الربع الأول تماماً، والتي لم تضمنها الشركة في المعلومات التي سمحت بنشرها:

(١) تستخدم الشركة نظام التكاليف المعيارية، وتقوم بوضع معايير بالمستويات

الجارية الممكن تحقيقها على أساس سنوي. وكانت الأعباء الصناعية الثابتة المحملة بأقل من اللازم في نهاية الربع الأول ٥٠٫٠٠٠ ريال، وتم معالجتها كأصل. وتم انتاج ٢٠٠٫٠٠٠ وحدة خلال الربع الأول بيع منها ١٠٠٫٠٠٠ وحدة فقط.

(٢) تم تقدير مصروفات العمليات السنوية على أساس ٩٠٠٫٠٠٠ ريال كمصروفات ثابتة بالإضافة إلى ٥ر ريال مصروفات متغيرة عن كل وحدة مبيعة.

(٣) تم معالجة الخسائر الناتجة عن انهيار المخازن باعتبارها خسائر غير عادية وقد كانت القيمة الدفترية للمخازن ٣٢٠٫٠٠٠ ريال، وقد تم تغطية ما قيمته ١٤٥٠٠٠ ريال من التأمين على هذه المخازن. ولا يتوقع حدوث مكاسب أو خسائر عن أحداث مماثلة أو عمليات خلال هذا العام، كما لم تحدث مثل هذه الخسائر أو الأحداث في السنوات السابقة، ولهذا سيتم خصم هذه الخسائر بالكامل كخسائر عادية لأغراض المحاسبة عن ضرائب الدخل.

(٤) ويتوقع أن يكون متوسط معدل ضرائب الدخل الفعلي ٥٥٪ من الدخل قبل الضرائب. وليست هناك فروقاً دائمة بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة.

(٥) تم حساب ربحية السهم على أساس ١٠٠٫٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة ولا يتكون رأس مال الشركة إلا من هذا النوع من الأسهم، ولا توجد هناك سندات متداولة، أو خطة لمنح حقوق شراء أسهم، ولا شهادات لشراء الأسهم العادية المتداولة.

المطلــوب:

أ ـ ما معايير الإفصاح عن البيانات المالية الدورية (التقارير المالية الدورية المنشورة)، دون الرجوع إلى الحالة المحددة والمشروحة، الخاصة بشركات المساهمة المملوكة ملكية عامة؟.

ب ـ حدد مواطن الضعف، بدون الرجوع إلى المعلومات الإضافية، في

شكل ومحتوى قائمة الدخل الدورية لشركة الواشمي.

جـ - إذكر المعالجة المفضلة لكل بند من البنود الخمسة الواردة في المعلومات الإضافية لأغراض إعداد التقارير الدورية، ثم اشرح لماذا تفضل تلك المعالجة.

الحالة الرابعة:

أ - لكي نفهم المبادىء المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها فيما يتعلق بالمحاسبة وإعداد التقارير عن قطاعات تنظيم أعمال ما، كما حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في تقريره رقم ١٤، «إعداد التقارير المالية لقطاعات تنظيم أعمال»، فمن الضروري ربطها بمصطلح محدد ووحيد.

المطلـوب:

شرح المصطلحات التالية، فيما يتعلق بقطاعات تنظيم أعمال ما:

(١) قطاع الصناعة (٢) الإيراد
(٣) أرباح أو خسائر العمليات (٤) الأصول القابلة للتحقق ذاتياً

ب - تتمثل القضية الرئيسية الخاصة بإعداد التقرير عن القطاعات الصناعية لتنظيم أعمال ما في تحديد أي من هذه القطاعات يكون قابلاً للتقرير عنه.

المطلـوب:

(١) ما الاختبارات اللازمة لتحديد قابلية أو عدم قابلية قطاع الصناعة للتقرير عنه؟.

(٢) ما الاختبار اللازم لتحديد ما إذا كانت القطاعات الصناعية تتمتع باستقلال كاف للتقرير عنها، وما هو أكبر عدد من القطاعات الصناعية يمكن التقرير عنه.

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

فيما يلي البيانات الخاصة بالقطاعات الصناعية الأربعة «**لشركة الفهيد**» عن

العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٦ هـ:

	القطاع				الإجمالي
	أ	ب	جـ	د	
	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال
صافي المبيعات للأطراف الخارجية	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠	٩٠٠٠٠
تحويلات خارجة	٢٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠٠
تحويلات داخلة	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠٠
المصروفات الأخرى القابلة للتتبع	٩٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
مصروفات غير قابلة للتتبع					٢٠٠٠٠

وتقوم شركة الفهيد بتوزيع المصروفات غير القابلة للتتبع على القطاعات الأربعة بنسبة ٤٠٪ و ٣٠٪ و٢٠٪ و ١٠٪ على التوالي.

أ ـ إعداد ورقة عمل لتحديد ربح أو خسارة العمليات للقطاعات الصناعية الأربعة لشركة الفهيد عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٦ هـ.

ب ـ إعداد ورقة عمل لتحديد القطاع الصناعي الذي يعتبر ذو أهمية عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل الأصول القابلة للتحقق لكل قطاع.

المشكلة الثانية:

قدرت **«شركة العجمي»** دخلاً محاسبياً قبل الضرائب مقداره ٨٠٠ر٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، ولا تتوقع الشركة أي فروق زمنية بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة. وتتوقع الشركة فروقاً دائمة بين الدخل المحاسبي، والدخل الخاضع للضريبة عن سنة ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

تخفيضات التوزيعات المتسلمة	١٥٠ر٠٠٠ ريال
استنفاد الشهرة	٢٠ر٠٠٠
مصروف قسط التأمين على حياة الموظفين	١٥ر٠٠٠

وتتوقع الشركة، بالإضافة إلى ذلك، إعفاءات عن ضريبة الاستثمار مقدارها ٥٠٫٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٦ هـ. ويبلغ معدل ضرائب الدخل ٦٠٪. وفيما يلي ملخص بالدخل المحاسبي قبل الضرائب الربع سنوي لشركة العجمي عن السنة المنتهية في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ:

نهاية الربع	
٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ	١٨٠٫٠٠٠ ريال
٣٠ من محرم ١٤٠٦ هـ	٢٣٠٫٠٠٠
٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ	١٩٥٫٠٠٠
٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ	٢٢٥٫٠٠٠

ولم تغير الشركة خطتها عن الدخل المحاسبي قبل الضرائب خلال سنة ١٤٠٦ هـ، وعلى الرغم من ذلك، فقد عدلت الشركة في ٣٠ من محرم ١٤٠٦ هـ تقديراتها للفروق الدائمة عن سنة ١٤٠٦ هـ، فبالنسبة لتخفيضات التوزيعات المتسلمة فقد عدل من ١٥٠٫٠٠٠ ريال إلى ١٨٠٫٠٠٠ ريال، وبالنسبة لإعفاءات ضريبة الاستثمار من ٥٠٫٠٠٠ ريال إلى ٨٠٫٠٠٠ ريال. وكانت قيم الفروق الدائمة واعفاءات ضريبة الاستثمار الفعلية والمحسوبة بمعرفة الشركة في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

تخفيضات التوزيعات المتسلمة	١٧٥٫٠٠٠ ريال
استنفاد الشهرة	٢٠٫٠٠٠
مصروف قسط التأمين على حياة الموظفين	١٦٫٠٠٠
إعفاءات ضريبة الاستثمار	٩٠٫٠٠٠

المطلــوب:

أ ـ تحديد معدل ضريبة الدخل الفعلي الذي يجب أن تطبقه شركة العجمي لإعداد التقارير المالية الدورية الربع سنوية عن العام المنتهي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، مع تقريب كافة النسب المحسوبة لأقرب رقم عشري واحد.

ب ـ إجراء قيود اليومية الخاصة بضرائب الدخل في ٣٠ من شوال

١٤٠٥ هـ، وفي ٣٠ من محرم، و٣٠ من ربيع الثـاني، و٣٠ من رجب من سنة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة الثالثة:

تملك «شركة الابنودي» أربعة قطاعات تعمل بصفة مستقلة، ويوجد بكل قطاع عدد من المصانع لإنتاج إحدى الصنـاعات التـالية: المنتجـات الغذائيـة، والأدوات الصحية، وخيوط العزل، والمعدات المكتبية. وفيما يلي بيانات مالية عن السنتين المنتهيتين ي ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ و١٤٠٨ هـ:

	صافي المبيعات		تكلفة البضاعة المبيعة		مصروفات العمليات	
	سنة ١٤٠٨	سنة ١٤٠٨	سنة ١٤٠٨	سنة ١٤٠٧	سنة ١٤٠٨	سنة ١٤٠٨
	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال
المنتجات الغذائية	٣٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	٢٧٥٠٠٠
الأدوات الصحية	٢٠٠٠٠٠٠	١٢٧٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠
خيوط الغزل	١٥٨٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
المعدات المكتبية	٩٢٠٠٠٠	١٣٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠
الإجماليات	٨٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠

وقد وضعت الشركة خطة في غرة محرم ١٤٠٨ هـ لبيع أصـول ومنتجات قطاع إنتاج المعدات المكتبية، وتتوقع أن يتم ذلك بمكاسب. وقد تم بيع منتجات وأصول هذا القطاع بمبلغ ٢٫١٠٠٫٠٠٠ ريال بمكاسب مقدارها ٦٤٠٫٠٠٠ ريال (غير شامل لعمليات فترة التمهيد للتوقف الكامل).

ويوجد في قطاع الغزل ست مصانع تنتج أنواعاً مختلفة من خيوط الغزل وقد باعت الشركة أحد هذه المصانع في شهر ربيع الأول، وحققت مكاسب عن هذا البيع مقدارها ١٣٠٫٠٠٠ ريال. وتم تحويل عمليات المصنع المبيع (بعد عمليـة البيع) إلى المصانع الخمس الأخرى المتبقاة والتي ما زالت مستمرة في العمل.

وقد تعرض المخزن الرئيسي لقطاع المنتجات الغذائية لأخطار فيضان أحد الأنهار والواقع بالقرب منه، وذلك في شهر شعبان ١٤٠٨ هـ، ونتـج عن ذلك

تدمير ممتلكات وبضاعة غير مؤمن عليها بحوالي ٤٢٠٫٠٠٠ ريال، ولم تدخل هذه الخسائر ضمن البيانات المالية السابق عرضها. وتشير السجلات التاريخية للشركة إلى حدوث مثل هذا الفيضان بصورة عادية كل ٤ أو ٥ سنوات، ونتيجة لذلك تتعرض الممتلكات المجاورة له للتدمير.

وقد بلغ إيراد الفوائد المكتسبة عن السنتين المنتهيتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، ١٤٠٧ هـ، عن استثمارات الشركة مبلغ ٧٠٫٠٠٠ ريال، و٤٠٫٠٠٠ ريال على التوالي. وكان صافي دخل الشركة عن السنتين المنتهيتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، ١٤٠٧ هـ، ٩٦٠٫٠٠٠ ريال، و٦٧٠٫٠٠٠ ريال على التوالي، ويتم حساب مصروف ضرائب الدخل عن كل من السنتين بمعدل قدره ٥٠٪.

المطلــوب:

إعداد قائمتي الدخل المقارنتين لشركة الأبنودي عن السنتين المنتهيتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، و١٤٠٧ هـ. غير مطلوب الإفصاح عن ربحية السهم أو الملاحظات الملحقة بهاتين القائمتين.

المشكلة الرابعة:

تستعد «**شركة كريجر**» لتتحول إلى شركة عامة في بداية سنة ١٤٠٤ هـ، وذلك عن طريق استخدام نموذج رقم س - ١ المصدر عن هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية لتسجيل خطط أسهمها العادية تمهيداً لإصدارها في اكتتاب عام. وقد أعد محاسب الشركة قوائم الدخل المقارنة التالية لتضمينها في ذلك النموذج.

شركة كريجر
قوائم الدخل
عن الأعوام المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة

	١٤٠٣ هـ	١٤٠٢ هـ	١٤٠١ هـ
صافي المبيعات	٠٠٠ر٠٠٠ر١٠ ريال	٠٠٠ر٦٠٠ر٩ ريال	٠٠٠ر٨٠٠ر٨ ريال
تكلفة البضاعة المبيعة	٠٠٠ر٢٠٠ر٦	٠٠٠ر٠٠٠ر٦	٠٠٠ر٤٠٠ر٥
إجمالي الربح من المبيعات	٠٠٠ر٨٠٠ر٣	٠٠٠ر٦٠٠ر٣	٠٠٠ر٤٠٠ر٣
مصروفات العمليات	٠٠٠ر٢٠٠ر٢	٠٠٠ر٤٠٠ر٢	٠٠٠ر١٠٠ر٢
الدخل من العمليات	٠٠٠ر٦٠٠ر١	٠٠٠ر٢٠٠ر١	٠٠٠ر٣٠٠ر١
مكاسب التخلص من قطاع	٩٠٠ ٠٠٠		
الدخل قبل الضرائب	٠٠٠ر٥٠٠ر٢	٠٠٠ر٢٠٠ر١	٠٠٠ر٣٠٠ر١
مصروف ضرائب الدخل	٠٠٠ر٥٠٠ر١	٠٠٠ر٧٢٠	٧٨٠ ٠٠٠
صافي الدخل	٠٠٠ر٠٠٠ر١	٠٠٠ر٤٨٠	٠٠٠ر٥٢٠

وقد اكتشفت أثناء مراجعتك لقوائم الدخل السابقة أن الشركة تعاقدت في غرة محرم سنة ١٤٠٣ هـ على بيع أصول ومنتجات خط أعمال من أحد قطاعاتها الصناعية مقابل مبلغ ٠٠٠ر٢٠٠ر٣ ريال. وقد انتهت عملية البيع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ بمكاسب مقدارها ٠٠٠ر٩٠٠ ريال قبل ضرائب الدخل. وكانت مساهمة عمليات الخط المتوقف في دخل الشركة قبل الضرائب عن كل سنة على النحو التالي: ٦٤٠,٠٠٠ ريال خسارة عن سنة ١٤٠٣ هـ، و ٥٠٠,٠٠٠ ريال خسارة عن سنة ١٤٠٢ هـ، و٠٠٠ر٢٠٠ ريال ربح عن سنة ١٤٠١ هـ، ويبلغ معدل ضرائب الدخل ٦٠٪.

المطلـوب:

إعداد قوائم الدخل الجزئية المقارنة الصحيحة لشركة كريجر عن السنوات الثلاث المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، و١٤٠٢ هـ، و١٤٠١ هـ، مع تجاهل الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والربحية الخاصة بالسهم. ابدأ قوائم الدخل بالدخل الناتج عن العمليات المستمرة قبل ضرائب الدخل، مع توضيح كافة العمليات الحسابية.

المشكلة الخامسة:

تمتلك «**شركة الفرهودي**» ثلاثة متاجر، ويعتبر كل منها قطاعاً صناعياً، وقد وضع تشريعاً يقضي بتوحيد معدل الضرائب الذي تفرضه البلديات، كما يقضي بحساب الضرائب على أساس الدخل المشتق من حساب ضريبة البلدية بعد التخصيص المعقول والملائم للمصروفات غير القابلة للتتبع. وتشتمل المصروفات غير القابلة للتتبع والتي لم تخصص على متاجر الشركة على مصروفات التخزين، والتسليم، والمصروفات العامة للمركز الرئيسي.

ولدى الشركة خطتين لتخصيص المصروفات غير القابلة للتتبع على المتاجر الثلاثة. وكانت نتائج عمليات كل متجر عن سنة ١٤٠٩ هـ قبل المصروفات غير القابلة للتتبع وضرائب الدخل على النحو التالي:

	متجـر			الأجمالي
	عنيزة	بريدة	الرس	
صافي المبيعات	٤١٦ ٠٠٠	٣٥٣ ٦٠٠	٢٧٠ ٤٠٠	١٠٤٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	٢١٥ ٧٠٠	١٨٣ ٣٠٠	١٤٠ ٢٠٠	٥٣٩ ٢٠٠
إجمالي الربح عن المبيعات	٢٠٠ ٣٠٠	١٧٠ ٣٠٠	١٣٠ ٢٠٠	٥٠٠ ٨٠٠
يخصم: مصروفات عمليات الموقع				
ثابتة	٦٠ ٨٠٠	٤٨ ٧٥٠	٥٠ ٢٠٠	١٥٩ ٧٥٠
متغيرة	٥٤ ٧٠٠	٦٤ ٢٢٠	٢٧ ٤٤٨	١٤٦ ٣٦٨
الإجمالي	١١٥ ٥٠٠	١١٢ ٩٧٠	٧٧ ٦٤٨	٣٠٦ ١١٨
الدخل قبل المصروفات غير القابلة للتتبع وضرائب الدخل	٨٤ ٨٠٠	٥٧ ٣٣٠	٥٢ ٥٥٢	١٩٤ ٦٨٢

وفيما يلي المصروفات غير القابلة للتتبع عن سنة ١٤٠٩ هـ:

مصروفات المخازن والتسليم

استهلاك المخازن ٢٠ ٠٠٠ ريال

عمليات المخزون ٣٠ ٠٠٠

مصروف التسليم	٤٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠ ريال
المصروفات العامة للمركز الرئيسي		
الإعلان	١٨ ٠٠٠ ريال	
رواتب المركز الرئيسي المشتركة	٣٧ ٠٠٠	
مصروفات المركز الرئيسي المشتركة الأخرى	٢٨ ٠٠٠	٨٣ ٠٠٠
إجمالي المصروفات غير القابلة للتتبع		١٧٣ ٠٠٠ ريال

وتشتمل المعلومات الإضافية على الآتي:

(١) تستخدم $\frac{1}{5}$ مساحة المخزن للإدارة العامة بالمركز الرئيسي، ويضمن مصروف استهلاك هذه المساحة في المصروفات العامة للمركز الرئيسي الأخرى. وتتغير مصروفات عمليات المخازن بتغير كمية البضاعة المبيعة.

(٢) يتأثر مصروف التسليم بمسافة وعدد مرات تسليم البضاعة. وفيما يلي المسافات بين المخزن وكل متجر، وكذلك عدد مرات التسليم التي حدثت خلال سنة ١٤٠٩ هـ:

المتجر	المسافة بالميل	عدد مرات التسليم
عنيزة	١٢٠	١٤٠
بريدة	٢٠٠	٦٤
الرس	١٠٠	١٠٤

(٣) تم إعداد وترتيب الإعلانات بمعرفة المركز الرئيسي، ووزعت في المناطق التي تقع فيها هذه المتاجر.

المطلـــوب:

أ ـ تحديد دخل كل متجر والذي سيكون موضوعاً لضريبة الدخل المفروضة من البلدية على دخل الشركة، وذلك في ضوء كل خطة من الخطتين التاليتين لتخصيص المصروفات غير القابلة للتتبع:

الخطة الأولى:

تخصيص كافة المصروفات غير القابلة للتتبع على أساس حجم المبيعات.

الخطة الثانية:

تخصيص رواتب المركز الرئيسي، والمصروفات العامة الأخرى بالتساوي على عمليات المخازن وكل متجر أولاً، ثم يتم تخصيص مصروفات علميات المخازن الناتجة من التخصيص الأول، ومصروفات استهلاك المخازن، ومصروف الإعلان على كل متجر على أساس حجم المبيعات ثانياً، ويتم أخيراً تخصيص مصروف التسليم على كل متجر على أساس مسافة التسليم وعدد مرات التسليم.

ب ـ أي الخطتان تنصح الإدارة بتطبيقها؟ إشرح.

المشكلة السادسة:

يتضمن الأستاذ العام «لشركة العربي» القيم التالية، وذلك عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ:

تكلفة البضاعة المبيعة ـ العمليات المستمرة	٨ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال
الخسائر المقدرة عن الاستغناء والتخلص من قطاع جدة، والتي سيتم الانتهاء منها في الربع الأول من سنة ١٤٠٧ هـ	٥٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل (٥٤٠ ٠٠٠ × ٦٠, و)	٣٢٤ ٠٠٠
مصروف الفوائد	١٠٠ ٠٠٠
دفع دين ناتج عن صدور حكم في قضية مرفوعة من شركة الأمل ضد الشركة منذ بداية سنة ١٤٠٤ هـ.	٨٠ ٠٠٠
الخسائر الناتجة عن إشهار إفلاس وتصفية أعمال أحد عملاء الشركة الكبار.	١٥٠ ٠٠٠
الخسائر من عمليات قطاع جدة المتوقف فعلاً في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ (تاريخ القياس)	١٢٠ ٠٠٠
صافي مبيعات ـ العمليات المستمرة	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات ـ العمليات المستمرة	٨٠٠ ٠٠٠

خسائر غير مؤمن عليها خاصة بقطاع تبوك نتيجة حدوث
زلازل ١٦٠ ٠٠٠

يبلغ معدل ضرائب الدخل ٦٠٪، ولا توجد فروقاً دائمة أو زمنية بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة، كما لا توجد إعفاءات ضريبية خاصة بضريبة الاستثمار عن سنة ١٤٠٦ هـ. ولم تحدث زلازل في المنطقة الواقع بها قطاع تبوك منذ أكثر من ٥٠ عاماً.

المطلــوب:

إعداد قائمة دخل لشركة العربي عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، طبقاً للشروط الواردة في الرأي رقم ٣٠ لمجلس مبادىء المحاسبة المالية الأمريكي والخاص «بإعداد التقارير عن نتائج العمليات». مع تجاهل البيانات الخاصة بربحية السهم والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

المشكلة السابعة:

تأسست «شركة المدينة ـ المساهمة» في الثاني في المحرم ١٤٠٤ هـ، بإصدار ٣ مليون سهم عادي في اكتتاب عام، والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً وبلغ الناتج الصافي لهذا الاكتتاب في ذلك التاريخ ٥,٧٥٠,٠٠٠ ريال بعد خصم تكاليف إصدار الأسهم. وقامت الشركة عقب ذلك مباشرة بتأسيس ثلاث شركات تابعة مملوكة بالكامل وهي «شركة الدمام» و«شركة الإحساء» في المملكة العربية السعودية و«شركة مصر» في جمهورية مصر العربية. وقد دفعت «شركة المدينة مبلغ ١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً إلى كل شركة من هذه الشركات مقابل الحصول على كافة الأسهم المصرح بها لكل منها وعددها ١ ٥٠٠ ٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، وفيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة المدينة والشركات التابعة:

شركة المدينة والشركات التابعة
ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ
(الأرقام بالألف ريال)

	شركة المدينة	شركة الدمام	شركة الإحساء	شركة مصر(*)	الاستبعادات زيادة (نقص)	البيانات الموحدة
قائمة الدخل						
الإيرادات:						
صافي المبيعات	٥٠٠	٤٠٠	٣٠٠	٢٠٠		١ ٤٠٠
المبيعات المقابلة	٤٠	٣٠	٢٠	١٠	(١٠٠) (ب)	
دخل الاستثمار في التابعة	٣٢				(٣٢) (أ)	
إيراد الفوائد	٢٠					٢٠
إجمالي الإيرادات	٥٩٢	٤٣٠	٣٢٠	٢١٠	(١٣٢)	١ ٤٢٠
التكاليف والمصروفات:						
تكلفة البضاعة المبيعة	٣٧٥	٣٢٠	٢١٠	١٣٠	(١٠) (ب)	
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة	٣٢	٢٤	١٦	٨	(٨٠) (ب)	
مصروفات العلميات	١٣٣	٦٠	٤٠	٥٠		٢٨٣
مصروفات الفوائد		٦	٩	٧		٢٢
مصروف ضرائب الدخل	١٥	١٢	٢٧	٩	(٦) (ب)	٥٧
إجمالي التكاليف والمصروفات	٥٥٥	٤٢٢	٣٠٢	٢٠٤	(٩٦)	١ ٢٨٧
صافي الدخل والأرباح المحتجزة	٣٧	٨	١٨	٦	(٣٦)	٣٣
الميزانية العمومية						
الأصول						
استثمارات قصيرة الأجل	٨٠					٨٠
المخزون السلعي	٠٠ذ	٦٠٠	٧٠٠	٨٠٠	(١٠) (ب)	٢ ٥٩٠
الأصول المتداولة الأخرى	٧٠٠	٨٠٠	٦٠٠	٥٠٠		٢ ٦٠٠
ضرائب دخل مقدمة					٦	٦
حسابات مدينة (ودائنة) مقابلة	٨٠	(٦٠؛	٥٠	(٧٠)		
الاستثمارات في أسهم رأس مال	٤ ٥٣٢				(٤ ٥٣٢) (أ)	

الشركات التابعة						
الأصول طويلة الأجل (صافي)	٨٠٠	٩٠٠	٧٠٠	٦٠٠		٣٠٠٠
الأصول غير الملموسة (صافي)	٤٠	٦٠	٥٠	٧٠		٢٢٠
إجمالي الأصول	٦٧٣٢	٢٣٠٠	٢١٠٠	١٩٠٠	(٤٥٣٦)	٨٤٩٦
الإلتزامات وحقوق الملكية						
الالتزامات الجارية	٩٤٥	٦٩٢	٤٣٢	٢٢٧		٢٢٩٦
قرض سندات ٦٪		١٠٠	١٥٠	١٦٧		٤١٧
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً	٣٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	(٤٥٠٠) (أ)	٣٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٧٥٠					٢٧٥٠
الأرباح المحتجزة	٣٧	٨	١٨	٦	(٣٦)	٣٣
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	٦٧٣٢	٢٣٠٠	٢١٠٠	١٩٠٠	٤٥٣٦	٨٤٩٦

(*) تم إعادة قياس القيم على أساس الريال السعودي بدلاً من الجنيه المصري.

تفسير الاستبعادات:

أ ـ لاستبعاد الاستثمارات في الشركات التابعة وما يرتبط بها من حسابات حقوق الملكية بالشركات التابعة.

ب ـ لاستبعاد المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المبيعة المقابلة، والأرباح غير المحققة في المخزون، وتأجيل ضرائب الدخل التي تخص الأرباح غير المحققة.

وفيما يلي بعض المعلومات الأخرى:

(١) تعتبر كل شركة من شركات الإندماج قطاعاً صناعياً مختلفاً.

(٢) تعمل كل من شركة المدينة، والدمام، والإحساء في المنطقة الشرقية من المملكة العربية السعودية بينما تعمل شركة مصر في المنطقة الشمالية من جمهورية مصر العربية.

(٣) لم تعلن أو تدفع أي شركة من شركات المجموعة أي توزيعات خلال سنة ١٤٠٤ هـ.

(٤) تعد كل شركة من شركات المجموعة إقرارها الضريبي بصورة مستقلة على أساس معدل ضرائب الدخل الفعلي وقدره ٦٠٪.

(٥) تمثل الحسابات المدينة والدائنة المقابلة قروضاً أو سلفاً بين شركات المجموعة. (تم سداد الحسابات المدينة والدائنة الناتجة عن المبيعات المقابلة للبضاعة بالكامل في ١٤٠٤/١٢/٣٠).

(٦) هناك مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال من مصروفات العمليات الخاصة بشركة المدينة تمثل مصروفات لا يمكن تتبعها، وتخصص لكل قطاع صناعي على أساس نسبة متوسط مبيعات كل قطاع في سنة ١٤٠٤ هـ للعملاء الخارجيين وأرصدة الأصول طويلة الأجل في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ. وتمثل مصروفات عمليات شركة المدينة المتبقاة مصروفات مشتركة عامة.

(٧) ترسل النقدية غير المطلوبة للعمليات الجارية لكل قطاع إلى شركة المدينة لاستغلالها في شراء استثمارات قصيرة الأجل.

المطلــوب:

إعداد الآتي لشركة المدينة والشركات التابعة عن سنة ١٤٠٤ هـ. طبقاً للشروط الواردة في التقرير رقم ١٤ لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي والخاصة «بإعداد التقارير المالية لقطاعات تنظيم أعمال»:

أ ـ ورقة عمل لتحديد أي قطاع صناعي من قطاعات المجموعة يمثل قطاعاً ذو أهمية.

ب ـ الإفصاح عن المعلومات الخاصة بعمليات شركة المدينة والشركات التابعة حسب قطاعات الصناعة المختلفة. استخدم النموذج التالي:

شركة المدينة والشركات التابعة

معلومات عن عمليات الشركات حسب قطاعات الصناعة المختلفة

عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ

(الأرقام بالألف ريال)

	قطاع الصناعة لشركة المدينة	قطاع الصناعة لشركة الدمام	قطاع الصناعة لشركة الإحساء	قطاع الصناعة لشركة مصر	الاستبعادات	البيانات الموحدة
مبيعات إلى عملاء خارجيين						
مبيعات فيما بين القطاعات						
إجمالي الإيراد						
أرباح (أو خسائر) العمليات						
إيراد الفوائد						
مصروفات مشتركة عامة						
مصروف الفوائد						
الدخل قبل ضرائب الدخل						
الأصول القابلة للتحقق في ١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ.						
أصول مشتركة						
إجمالي الأصول في ١٤٠٤/١٢/٣٠هـ						

جـ - الإفصاح عن المعلومات الخاصة بعمليات شركة المدينة والشركات التابعة حسب المناطق الجغرافية المختلفة. استخدم النموذج التالي:

شركة المدينة والشركات التابعة
معلومات عن عمليات الشركات حسب المناطق الجغرافية المختلفة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ (الأرقام بالألف ريال)

	المنطقة الشرقية بالمملكة العربية السعودية	المنطقة الشمالية بجمهورية مصر العربية	الاستبعادات	البيانات الموحدة
مبيعات إلى عملاء خارجيين				
تحويلات بين المناطق الجغرافية				
إجمالي الإيراد				
أرباح (أو خسائر) العمليات				
إيراد الفوائد				
مصروفات عامة				
مصروف الفوائد				
الدخل قبل ضرائب الدخل				
الأصول القابلة للتحقق في ١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ.				
أصول عامة				
إجمالي الأصول في ١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ.				

يجب توضيح كافة العمليات الحسابية، وعدم إعداد الملاحظات الخاصة بالإفصاح عن المبيعات المصدرة، والعملاء الرئيسين، والاستهلاك والاستنفاد أو الإضافات إلى الأصول طويلة الأجل.

الفصل السابع عشر

البيع بالتقسيط وبضاعة الأمانة

INSTALLMENT SALES, CONSIGNMENTS

البيع بالتقسيط: INSTALLMENT SALES

بالرغم من أن طريقة البيع بالتقسيط انتشرت في بداية الأمر في مجال العقارات والسلع المعمرة مرتفعة الثمن، إلا أنها انتشرت الآن في كل المجالات الاقتصادية تقريباً. ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال تباع العقارات السكنية على أقساط تدفع شهرياً لفترة تتراوح ما بين ٢٥ إلى ٣٠ سنة. وتستخدم طريقة البيع بالتقسيط أيضاً بواسطة الشركات والمنشآت التجارية التي تبيع الأثاث والسيارات والأجهزة المنزلية الكهربائية والمعدات الزراعية. وفي مثل هذه المنتجات تدفع الأقساط شهرياً على مدى فترة تتراوح ما بين ٦ أشهر إلى ٣٦ شهراً.

هذا وقد أصبح البيع بالتقسيط من أهم الأساليب التي تلجأ إليها معظم تنظيمات الأعمال التي تستهدف تحقيق أكبر قدر ممكن من العمليات. ومن الأمثلة الشائعة في هذا الصدد صناعة السيارات، فهذه الصناعة ما كانت لتبلغ حجمها الحالي دون الاعتماد على طريقة البيع بالتقسيط. فقد لعبت اقتصاديات الحجم دوراً كبيراً في نمو وكفاءة هذه الصناعة. فالإنتاج الكبير أدى إلى وفورات اقتصادية سواء في مجال الانتاج أو التوزيع. وبالرغم من أن خسائر الائتمان (البيع بالأجل) تتزايد في حالة البيع بالتقسيط، إلّا أن هذه الخسائر يعوضها التوسع في حجم المبيعات.

وعند البيع بالتقسيط يواجه المحاسبون بعض المشكلات الصعبة. ومن أهم

هذه المشكلات المقابلة بين التكاليف والإيراد. ومن التساؤلات المطروحة في هذا الصدد: هل يعترف بالربح الإجمالي الناتج من عملية بيع بالتقسيط في الفترة المحاسبية التي تمت فيها عملية البيع؟ أم يوزع الربح الإجمالي على مدى الفترة الزمنية لعقد البيع؟ وما هو الأسلوب الواجب اتباعه في معالجة التكاليف التي تحدث في الفترات التالية لعملية البيع؟ ثم ما هي الإجراءات المحاسبية الواجبة في حالات إعسار العميل وتخلفه عن السداد، وفي حالة رغبته في استبدال السلعة المبيعة، وأخيراً في حالة استعادة السلعة من العميل وإلغاء عقد البيع؟.

وبالرغم من القضايا المحاسبية التي نشأت عن البيع بالتقسيط، إلا أنه يمكننا القول أن هذه الطريقة سوف تظل إحدى المظاهر الأساسية في الاقتصاد المعاصر. ولذلك، يجب على المحاسبين تمحيص هذه القضايا وتبني أكثر الأساليب فعالية بما يمكن من قياس نتيجة عمليات البيع بالتقسيط والرقابة عليها والتقرير عنها. والجدير بالذكر، أن البيع بالتقسيط يعتبر أحد المشكلات النظرية العديدة التي تواجه المحاسبين وهم بصدد بناء إطار نظري متكامل ومتسق للمبادىء المحاسبية.

خصائص البيع بالتقسيط: Characteristics of Installments Sales

يترتب على عملية البيع بالتقسيط سلسلة من المدفوعات على مدى شهور أو عدة سنوات. وعند التعاقد على شراء سلعة أو آداء خدمة بالتقسيط يستلزم الأمر دفع مبلغ مقدماً Down Payment. ولأن البائع عليه أن ينتظر فترة من الزمن حتى يتمكن من تحصيل سعر البيع، فهو لذلك يحمل الرصيد غير المدفوع بأعباء فوائد. وكما أشرنا آنفاً، تتزايد مخاطر عدم التحصيل بدرجة كبيرة عن البيع بالتقسيط. فالعملاء الذين يشترون بالتقسيط تكون حالتهم المالية أضعف من أولئك الذين يشترون من خلال حسابات جارية، فضلاً عن ذلك، قد يتغير المركز الائتماني للعملاء وتنخفض قدرتهم على الدفع بدرجة ملحوظة خلال فترة سريان عقد البيع بالتقسيط. وحتى يتجنب البائعين بالتقسيط مخاطر عدم تحصيل المستحق لهم، فقد اختاروا نوعاً من العقود يطلق عليه عقد كفالة أو ضمان Security Agreement تمكنهم شروطه من استعادة الشيء المباع إذا توقف المشتري عن سداد الأقساط المستحقة عليه.

وعموماً تتباين حقوق البائعين فيما يتعلق بحماية مصالحهم المضمونة (الرصيد غير المحصل من عقد البيع) واسترداد الأصل المبيع. ويرجع هذا التباين لأسباب عديدة منها نوع الصناعة أو المجال التجاري، والشروط التي ينطوي عليها عقد البيع، ثم الشروط أو القواعد القانونية التي تحتم عليه إعادة حيازة الأصل المبيع. ومن الطبيعي أنه في حالة التنظيمات التي تؤدي خدمات بالتقسيط، فإن عملية استرداد الأصل كضمان للتوقف عن الدفع تعتبر مسألة غير منطقية. وفي بعض أنواع السلع، قد يكون حق البائع في استرداد الأصل هو مجرد تهديد للمشتري أكثر منه ضماناً ضد الخسائر. فضلاً عن ذلك، قد يتلف الأصل المبيع، أو يكون قد استهلك للدرجة التي تصبح فيه قيمته أقل من الرصيد المستحق على العميل. ومن القواعد الأساسية التي تلجأ إليها الشركات والمنشآت لتخفيض خسائر التوقف عن سداد الأقساط اشتراط دفع مبلغ مقدماً يكفي لتغطية خسائر انخفاض قيمة الأصل الناتجة عن تقادمه تكنولوجياً. والقاعدة المنطقية في هذا الصدد، أن لا تقل المدفوعات النقدية المقدمة التي يسددها المشتري عن الانخفاض المتوقع في قيمة الأصل المبيع. فعلى سبيل المثال، إذا اشترى أحد الأفراد سيارة مستعملة بالتقسيط، ثم اكتشف بعد مرور سنة أن قيمتها الجارية في السوق أقل من الرصيد المستحق عليه، فعندئذ سوف ينخفض لديه الحافز على الاستمرار في دفع الأقساط.

غالباً ما تكون ضغوط المنافسة وظروف السوق سبباً في إحجام تنظيمات الأعمال عن وضع شروط أو معايير صارمة للائتمان. علاوة على ذلك، قد تكون عملية استعادة الحيازة مسألة صعبة ومكلفة. فقد يستلزم الأمر إصلاح السلع التي يتم استردادها من العملاء وتجديدها حتى يمكن إعادة بيعها مرة أخرى، بل قد تكون عملية إعادة بيع السلعة المستعملة أمر صعب، ولهذه الأسباب من المحتمل أن يكون مصروف الديون المشكوك في تحصيلها في طريقة البيع بالتقسيط أكبر منها في طريقة البيع بالائتمان العادي.

ومن المشكلات الأخرى التي ترتبط بعملية البيع بالتقسيط زيادة مصروفات التحصيل، وبصفة خاصة إذا امتدت فترات التحصيل لمدد طويلة، وتزداد كذلك المصروفات المحاسبية، وسوف يلاحظ أن القدر الأكبر من رأس المال العامل يرتبط

بحساب عملاء البيع بالتقسيط. ونتيجة هذه المشكلات تضطر بعض منشآت البيع بالتجزئة إلى بيع حسابات عملاء البيع بالتقسيط إلى شركات تمويل متخصصة في منح الائتمان وأنشطة التحصيل.

الاعتراف بالربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط:

Realization of Gross Profit on Installment Sales:

تعتبر عملية تحديد الدخل الصافي على المبيعات بالتقسيط مسألة مقعدة، ويرجع السبب في ذلك إلى صعوبة التعرف على الإيراد وما يرتبط به من تكاليف ومصروفات في الفترة المحاسبية التي تمت فيها عملية البيع. فهناك قدر كبير من المصروفات قد يحدث في الفترات المحاسبية التالية، منها على سبيل المثال: مصروفات التحصيل، والمحاسبة، وإصلاح الأصل، ومصروفات استرداده من العميل في حالة توقفه عن الدفع. وفي بعض الحالات، قد تكون مخاطر توقف العملاء عن السداد مرتفعة بدرجة كبيرة مما يشكك في إمكانية الاعتراف بالايراد أو الربح وقت البيع.

وبناء على ما سبق، نجد أن الهدف الأول هو وجوب المقابلة المعقولة بين التكاليف والإيراد. ونظراً لتباين الظروف في مجتمع الأعمال يستخدم المحاسبون ثلاثة مداخل للاعتراف بالربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط وهي:

١ ـ أساس الاستحقاق المحاسبي.

٢ ـ أسلوب استرداد التكلفة.

٣ ـ ثم أسلوب التقسيط المحاسبي. ونتناول كل من هذه المداخل بإيجاز كما يلي:

أساس الاستحقاق المحاسبي Accrual Basis of Accounting حتى يمكن الاعتراف بكل الربح الإجمالي عن المبيعات بالتقسيط في الفترة التي تم فيها البيع، يفترض أن عملية البيع تتوفر فيها خصائص المبيعات الآجلة العادية، سواء من ناحية تسليم البضاعة إلى العملاء، أو تحميل حساباتهم بمبالغ محددة. وعندئذ تعتبر الزيادة في حسابات هؤلاء العملاء عن تكلفة البضاعة المبيعة بمثابة ربح إجمالي محقق وفقاً للمعنى التقليدي لهذا المصطلح. وفي مثل هذه الحالة تسجل عملية البيع بجعل حساب عملاء عقود البيع بالتقسيط مديناً وحساب المبيعات بالتقسيط دائناً. وفي

حالة استخدام نظام المخزون المستمر، يستلزم الأمر إجراء قيد آخر، لتحويل تكلفة البضاعة المبيعة من حساب المخزون إلى حساب تكلفة البضاعة المبيعة بالتقسيط. وفي مثل هذه الحالة لا يؤخذ في الاعتبار احتفاظ البائع بحق الملكية، لأن البائع في الظروف العادية ينقل هذا الحق إلى المشتري بمجرد تحصيل القيمة المستحقة بالكامل، ويفترض ضمناً عند الاعتراف بالربح الإجمالي وقت البيع أن تتحقق معظم المصروفات المتعلقة بالبيع خلال نفس الفترة المحاسبية.

وتتضمن المصروفات المتعلقة بعملية البيع مصروفات التحصيل ومصروفات الديون المشكوك في تحصيلها. ويستلزم الاعتراف بهذه المصروفات في الفترة التي يتم فيها البيع تقدير مدى وفاء العملاء بالتزاماتهم خلال فترة عقد التقسيط. وقد تكون هذه التقديرات من الصعوبة بمكان إذا قورنت بتقدير الديون المشكوك في تحصيلها عن المبيعات الآجلة العادية. ومع ذلك، ففي معظم الحالات يمكن تقدير هذه المصروفات بدرجة معقولة إذا روعيت الدقة والعناية في التحليل مع الاعتماد على الخبرة السائدة في المجال التجاري. وعند تسجيل مثل هذا المصروف يجري قيد يجعل فيه حساب المصروفات مديناً، وحسابات تقويم الأصول دائنة، مثل حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها عن عقود البيع بالتقسيط، وحساب مخصص تكاليف التحصيل. ويحمل هذين الحسابين في الفترات التالية بخسائر الديون المعدومة وتكاليف التحصيل الفعلية.

٢ ـ **أسلوب استرداد التكلفة** Cost Recovery Method. في بعض الحالات، قد تكون الفترة التي يغطيها عقد البيع بالتقسيط فترة طويلة، علاوة على ذلك، قد تكون شروط البيع غير محددة بطريقة قاطعة، أو تكون هناك صعوبات تحول دون إمكانية التنبؤ بالمركز المالي للعميل. وتعني مثل هذه الظروف صعوبة إيجاد أساس منطقي يمكن الاعتماد عليه في تقدير المبالغ المتوقع تحصيلها. وفي مثل هذه الحالات يمكن استخدام أسلوب استرداد التكلفة أو أسلوب التقسيط المحاسبي في المحاسبة عن المبيعات التي تتم بالتقسيط وإذا استخدمنا أسلوب استرداد التكلفة، لا يعترف بالأرباح إلاّ بعد استرداد كل تكاليف البضاعة المبيعة. وأي مبالغ يتم تحصيلها من العملاء بعد استرداد كل التكاليف تسجل كإيرادات، ويعترف فقط بتكاليف لتحصيل الجارية كمصروفات. ولأنه من النادر استخدام أسلوب استرداد التكلفة

في الممارسة العملية، فسوف لا نتناوله بمزيد من الشرح في هذا الفصل.

٣ - المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط (Installment Method of Accounting): في ظل هذا المدخل الثالث لقياس صافي الدخل من المبيعات بالتقسيط، يتم الاعتراف بالربح الإجمالي على ضوء الأقساط التي يتم تحصيلها على مدى فترة عقد البيع بالتقسيط. ويعني ذلك، أنه في ظل هذا المدخل يتحول الاهتمام من حجم الزيادة التي طرأت على حساب العملاء إلى مقدار المبالغ المحصلة من هؤلاء العملاء، وبمعنى آخر أنه تم استبدال أساس الاستحقاق المحاسبي Accrual Basis بأساس آخر، هو الأساس النقدي المعدل Modified Cash Basis ويطلق على الأساس الأخير أسلوب التقسيط المحاسبي. ونتناول هذا الأسلوب بمزيد من التفصيل في الجزء التالي.

المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط: Installment Method of Accounting

يفترض في ظل هذا الأسلوب أن كل مبلغ يحصل من عملاء البيع بالتقسيط ينطوي على استرداد جزء من التكلفة والاعتراف بربح إجمالي. ويتحدد قيمة كل عنصر من هذين العنصرين بنسبة تمثيلها في سعر البيع.

فعلى سبيل المثال، نفترض أن شركة القصيم للمعدات الزراعية باعت آلة للري بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال، وكانت تكلفتها ٧٠٠٠ ريال. وعندئذ يمكن اعتبار الزيادة في سعر البيع عن التكلفة وقدرها ٣٠٠٠ ريال بمثابة ربح إجمالي مؤجل De-Ferred Gross Profit. ولأن التكلفة والربح الإجمالي يمثلان ٧٠٪ و ٣٠٪ من سعر البيع على التوالي، فعندئذ يمكن استخدام هذه النسبة كمعدل لتقسيم كل مبلغ محصل من هذا العقد بين التكلفة المستردة والربح الإجمالي المعترف به. فإذا تم تحصيل مبلغ ١٠٠٠ ريال كدفعة مقدماً، يتم الاعتراف بمبلغ ٣٠٠ ريال من الربح الإجمالي المؤجل خلال الفترة المحاسبية الجارية. وفي نهاية كل فترة محاسبية سوف نجد أن حساب الربح الإجمالي المؤجل يعادل ٣٠٪ من رصيد حساب العميل الذي ما زال تحت التحصيل. وفي كل فترة محاسبية سوف يكون حساب الربح الإجمالي المحقق معادلاً لنسبة ٣٠٪ من المتحصلات التي تمت خلال الفترة. ومن الملاحظ في هذا المثال أننا تجاهلنا الفوائد والأعباء الأخرى وهو الأمر الذي سنتناوله

في جزء لاحق من هذا الفصل.

وبعد ذلك صدر الرأي المحاسبي رقم (١٠) الذي نص صراحة على استبعاد المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط من إطار المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. وقد أكد هذا الرأي على المفهوم العام بأن الدخل يتحقق عند نقطة البيع، إذا لم تكن هناك ظروفاً تجعل عملية تحصيل ثمن المبيعات أمراً غير مؤكداً. وقد عبر الرأي المحاسبي رقم (١٠) عن هذا الاتجاه كما يلي[١]:

«يجب بصفة عامة المحاسبة عن الإيرادات في الوقت الذي تمت فيه عملية البيع، على أن يؤخذ في الاعتبار أي مبالغ مشكوك في تحصيلها. وطبقاً لذلك... في حالة غياب الظروف المشار إليها آنفاً، فإن استخدام أسلوب التقسيط في الاعتراف بالإيراد يعتبر غير مقبول».

والظروف التي يمكن أن تسمح باستخدام أسلوب التقسيط في المحاسبة هي:

١ - أن يكون التحصيل من عملاء البيع بالتقسيط غير مؤكد بدرجة معقولة.

٢ - أن يمتد التحصيل من العملاء لفترة طويلة.

٣ - عدم وجود أساس معقول يسمح بتقدير المبالغ المتوقع تحصيلها. وفي مثل هذه الظروف يمكن استخدام أسلوب التقسيط أو أسلوب استرداد التكلفة.

ونظراً لأن أسلوب التقسيط في المحاسبة ما زال مستخدماً في بعض الحالات، ولأنه يستخدم على نطاق واسع للأغراض الضريبية، فإننا سوف نتناوله بالشرح في الجزء التالي وذلك بتطبيقه على بيع الأراضي ثم في منشآت البيع بالتجزئة.

بيع قطعة أرض بالتقسيط:

Single Sale of Land on the Installment Plan:

إذا كان مالك الأرض يرغب بيعها بقيمة مرتفعة فهو غالباً يلجأ إلى بيعها بالتقسيط، وعندئذ توزع مكاسبه على مدى عدة سنوات مما يحقق له ميزة في

(١) APB Opinion N°, 10, «Omnibus Opinion - 1966», AICPA (New York: 1966), P.149.

الضريبة على الدخل. وفي الولايات المتحدة الأمريكية يجيز القانون استخدام أسلوب التقسيط في المحاسبة عن العمليات التي يتم تحصيل قيمتها على شكل أقساط على مدى سنتين أو أكثر.

ويعتبر المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط من الأساليب المحاسبية المقبولة لأغراض تحديد الدخل الخاضع للضريبة، لأنه يسمح بتأجيل الاعتراف بضريبة الدخل على المبيعات بالتقسيط حتى يتم تحصيل الأقساط فعلاً. وبالرغم من أن هذا الأسلوب يحقق مزايا ضريبية، إلا أنه لم يلق الدعم النظري في الدراسات المحاسبية. فقد جاء في إحدى الدراسات المحاسبية التي صدرت عن جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association ما يلي[(١)]:

«لا يوجد هناك سبب محاسبي معقول يبرر استخدام أسلوب التقسيط عند إعداد القوائم المالية في حالة العمليات التي تمت بالكامل والتي فيها يتم التحصيل بعد فترة من الزمن، والتي يفترض فيها أن احتمالات تحققها قد قومت بطريقة ملائمة. وترى الجمعية، أن الدخل المتولد من هذه العمليات يجب الاعتراف به في القوائم المالية.

وقد جاء بالبحث المحاسبي رقم (٣) أنه يجب الاعتراف بالإيراد في الفترة المحاسبية التي ينجز فيها النشاط الاقتصادي الرئيسي الضروري لإنتاج وتوزيع المنتجات وقد رفض هذا البحث استخدام المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط وفقاً لما يلي[(٢)]:

«ليس من الضروري أن تكون هناك صعوبة تحول دون التنبؤ بإمكانية تحصيل المبالغ المستحقة طرف العملاء بسبب جدولتها في شكل أقساط تدفع دورياً. والقول بتأجيل الاعتراف بالإيراد حتى يمكن قياسها عن طريق ما يحصل نقداً يتعارض مع مفهوم الاستحقاق المحاسبي. وإذا كان هناك عدم تأكد حول

---

(١) Accounting And Reporting Standards For Corporate Financial Statements And Preceding Statements And Supplements, AAA (Sarasta. 1957), P: 33.

(٢) Robert T Sprouse And Maurice Moonitz, Accounting Research Study N° 3, «A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, «AICPA (New York: 1962), P. 48.

المبالـغ المتوقع تحصيلها فمن الواجب تقدير المبالغ المشكوك في تحصيلها والإفصاح عنها بصفة مستقلة بدلاً من تأجيل الإعتراف بالإيراد».

فإذا افترضنا أنه في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ باعت شركة النعيم الزراعية قطعة أرض بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال، وكانت تكلفتها ٥٢ ٠٠٠ ريال. وقد تحملت الشركة عمولة ومصاريف أخرى قدرها ٨٠٠٠ ريال. ولأن شركة النعيم لا تتاجر في العقارات فقد اعتبرت هذه المصاريف كتكلفة إضافية للأرض بدلاً من معـالجتها كمصروفـات خاصـة بالفـترة التي تم فيها البيـع. وطبقـاً لـذلـك يـكـون المـكـسـب مـن بـيـع هـذه الأرض مـبـلـغ ٤٠ ٠٠٠ ريـال (١٠٠ ٠٠٠ ريال- ٥٢ ٠٠٠ - ٨ ٠٠٠ = ٤٠ ٠٠٠ ريال). وطبقاً لذلك فإن أي مبلغ يحصل من ثمن البيع يتكون من ٦٠٪ تكلفة مستردة، و٤٠٪ مكسب محقق.

فإذا افترضنا أن المشتري دفع ٢٥ ٠٠٠ ريال مقـدم، ووقع سنـدات إذنية قابلة للدفع كل ستة أشهر على مدى خمس سنوات، وقيمة كل سند ٧٥٠٠ ريال مضافاً إليه فوائد بمعدل ١٠٪ سنوياً على رصيد السندات المتبقاة.

ونعـرض في الصفحـة التـاليـة قيـود اليـوميـة المتعلقـة ببيـع الأرض في ١٤٠٥/١٢/٣٠، والمتحصـلات التي تمت في سنـة ١٤٠٦. وتحقيق جـزء من المكاسب المؤجلة سنة ١٤٠٥، ١٤٠٦. ولأن النشاط الرئيسي للشركة ليس الإتجار في العقـارات فلا داعي لاستخـدام حساب مبيعـات بالتقسيط وقـد تم تسجيل المكاسب المؤجلة في تاريخ البيع. هـذا وسوف نكـرر قيود سنـة ١٤٠٦ هـ في السنوات الأربع التالية بافتراض أن المشتري سيقوم بالوفاء بالتزاماته حسب شروط عقد البيع.

ومن الملاحظ أن هذا المثال يفصح عن الفرق في المعالجة المحاسبية فيما يتعلق بتـوقيت الاعتراف بـالمكاسب في كـل من طريقـة البيع العـادي وطريقـة البيـع بالتقسيط. فإذا كانت شركة النعيم سجلت العملية كمبيعات عادية، فعندئذ كانت ستعترف بكل المكـاسب في سنة ١٤٠٥ وقـدرها ٤٠ ٠٠٠ ريـال، ولكن عندمـا استخدمت أسلوب التقسيط في المحاسبة اعترفت بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال فقط في سنة ١٤٠٥، و٦٠٠٠ ريـال في كـل سنـة من السـنـوات الخمس التـاليـة

(١٥٠٠٠ ريال× ٤٠٪). والجدير بالذكر أنه إذا كانت عملية البيع أسفرت عن خسائر، فإنه من اللازم الاعتراف بكل الخسائر في سنة البيع.

وبناء على ذلك نعرض قيود اليومية في شركة النعيم في سنتي ١٤٠٥ و١٤٠٦ بافتراض أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣٠ من كل عام.

شركة النعيم الزراعية
قيود اليومية لتسجيل بيع قطعة أرض بالتقسيط
عن سنتي ١٤٠٥ و١٤٠٦ هـ

١٧٠٠٠ النقدية (الصافي بعد سداد العمولة ومصروفات البيع) ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

٧٥٠٠٠ أوراق القبض

٥٢٠٠٠ الأراضي

٤٠٠٠٠ المكاسب المؤجلة من بيع أرض بالتقسيط

إثبات بيع قطعة أرض بالتقسيط، وتستحق أوراق القبض بواقع ٧٥٠٠ ريال كل ستة أشهر، بالإضافة إلى ١٠٪ فوائد سنوية على رصيد الأوراق التي لم تستحق بعد. وقد تم خصم العمولة ومصروفات البيع عند تحديد صافي النقدية والمكاسب المؤجلة.

١٠٠٠٠ المكاسب المؤجلة من بيع الأرض بالتقسيط ٣٠ من ذي الحجة

١٠٠٠٠ المكاسب المحققة من بيع الأرض بالتقسيط

إثبات المكاسب المحققة بواقع ٤٠٪ من النقدية المحصلة مقدماً في سنة ١٤٠٥ (٢٥٠٠٠ ريال× ٤٠٪= ١٠٠٠٠ ريال)

١١٢٥٠ النقدية ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦

٣٧٥٠ إيراد الفوائد

٧٥٠٠ أوراق القبض

إثبات تحصيل ورقة القبض المستحقة في ١٤٠٦/٦/٣٠ بقيمة القسط نصف السنوي (٧٥٠٠ ريال) بالإضافة إلى الفوائد عن ستة أشهر (٧٥٠٠٠ ريال× ١٠٪× $\frac{٦}{١٢}$ = ٣٧٥٠ ريال)

١٠ ٨٧٥		النقدية
	٣ ٣٧٥	إيراد الفوائد
	٧ ٥٠٠	أوراق القبض
		إثبات تحصيل ورقة القبض المستحقة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بقيمة القسط نصف السنوي (٧٥٠٠ ريال) بالإضافة إلى الفوائد عن ستة شهور على الرصيد المستحق (٧٥ ٠٠٠ ريال- ٧ ٥٠٠ ريال)× ١٠٪× = ٣ ٣٧٥ ريال)
٦ ٠٠٠		المكاسب المؤجلة من بيع الأرض بالتقسيط٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ
	٦ ٠٠٠	المكاسب المحققة من بيع الأرض بالتقسيط
		إثبات المكاسب المحققة من بيع الأرض بالتقسيط محسوبة بمعدل ٤٠٪ من قيمة أوراق القبض المحصلة خلال سنة ١٤٠٦ (١٥ ٠٠٠ ريال× ٤٠٪= ٦٠٠٠ ريال).

بيع البضاعة بالتقسيط: Installment Sales of Merchandise:

تناولنا في المثال السابق عملية بيع قطعة أرض كعملية وحيدة تمت بمعرفة شركة لا تتاجر في العقارات. أما في هذا الجزء سوف نعرض عمليات بيع البضاعة بالتقسيط بمعرفة منشآت التجزئة حيث يكون حجم العمليات كبيراً، ونفترض أن هذه المنشآت تستخدم أسلوب التقسيط في المحاسبة بسبب عدم القدرة على تقدير المتحصلات المتوقعة من عملاء البيع بالتقسيط بطريقة معقولة.

وفي بداية الأمر، يجب التمييز بين المبيعات التي تتم بالتقسيط والمبيعات العادية. وعادة ما تمسك السجلات المحاسبية لعملاء التقسيط طبقاً لكل عقد بدلاً من كل عميل، فإذا تعددت مشتريات أحد العملاء، فمن الملائم المحاسبة عن كل عقد بصفة مستقلة. ومع ذلك، ليس من الضروري حساب معدل الربح الإجمالي لكل عملية بيع أو تطبيق معدل ربحية مختلف على متحصلات كل عقد. فقد جرت العادة على استخدام معدل متوسط للربح الإجمالي على كل المبيعات التي تتم بالتقسيط خلال العام، ويطبق نفس المعدل على كل المتحصلات النقدية التي تتم في نفس العام من عقود البيع بالتقسيط.

مثال توضيحي للمحاسبة عن بيع البضاعة بالتقسيط:

Illustration of Accounting for Installment Sales of Merchandise:

نفترض أن شركة الناصر تقوم ببيع البضاعة بالتقسيط، بجانب أنها تبيع جزء من البضاعة نقداً أو بالأجل لمدة ثلاثون يوماً، وتسجل الشركة عملياتها باستخدام نظام المخزون المستمر. وبالنسبة لعمليات البيع بالتقسيط، يجعل حساب العميل مديناً بإجمالي سعر البيع، متضمناً الفوائد وأي أعباء أخرى، ويجعل دائناً بالمبلغ الذي يدفعه العميل مقدماً. وطبقاً لذلك يظهر في حساب العميل الذي يشتري بموجب عقد تقسيط كل المعلومات المتعلقة بالعملية. ويعترف بخسائر الديون المعدومة في الوقت الذي تتأكد فيه الشركة بعدم إمكانية التحصيل فعلاً. وعلى ضوء ذلك نفترض أنه في غرة محرم سنة ١٤٠٥ كانت أرصدة الحسابات بدفتر أستاذ شركة الناصر على النحو التالي:

	ريال
عملاء البيع بالتقسيط ـ سنة ١٤٠٣	٢٠ ٠٠٠ مدين
عملاء البيع بالتقسيط ـ سنة ١٤٠٤	٨٥ ٠٠٠ مدين
فوائد وأعباء مؤجلة عن المبيعات بالتقسيط	١٧ ٥٠٠ دائن
الأرباح الإجمالية المؤجلة ـ عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٣	٤ ٥٠٠ دائن
الأرباح الإجمالية المؤجلة ـ عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٤	١٩ ٤٦٠ دائن

هذا وقد كان معدل الربح على المبيعات بالتقسيط (متضمناً الفوائد والأعباء الأخرى) ٢٥٪ بالنسبة لمبيعات سنة ١٤٠٣، و ٢٨٪ بالنسبة لمبيعات سنة ١٤٠٤. وخلال سنة ١٤٠٥ تمت العمليات التالية:

(١) يتضمن الجدول التالي بيانات عن المبيعات التي تمت بالتقسيط سنة ١٤٠٥، وبيانات عن تكلفة هذه المبيعات والأرباح الإجمالية المؤجلة المتعلقة بها.

المبيعات بالتقسيط وتكلفتها عن سنة ١٤٠٥	**ريال**
المبيعات بالتقسيط (مستبعد منها الفوائد والأعباء الأخرى وقدرها ٣٠٠٠ ريال)	٢٠٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة بالتقسيط	١٣٨ ٠٠٠

الأرباح الإجمالية المؤجلة ـعن مبيعات سنة ١٤٠٥ (٢٠٠ ٠٠٠ ـ ١٣٨ ٠٠٠) ٦٢ ٠٠٠

معدل الربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط
(٦٢ ٠٠٠ ريال ÷ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال) ٣١٪

(٢) ونعرض في الجدول التالي بيان عن المبالغ التي تم تحصيلها من عملاء عقود البيع بالتقسيط خلال سنة ١٤٠٥.

المتحصلات النقدية خلال سنة ١٤٠٥
من عملاء البيع بالتقسيط

	سعر البيع	الفوائد والأعباء	جملة المحصل نقداً
	ريال	ريال	ريال
عملاء البيع بالتقسيط ـ سنة ١٤٠٥	٨٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠
عملاء البيع بالتقسيط ـ سنة ١٤٠٤	٤٤ ٥٠٠	١٢ ٥٠٠	٥٧ ٠٠٠
عملاء البيع بالتقسيط ـ سنة ١٤٠٣	١٧ ٠٠٠	١ ٨٥٠	١٨ ٨٥٠
الإجمالي	١٤١ ٥٠٠	٢٤ ٣٥٠	١٦٥ ٨٥٠

(٣) هناك بعض العملاء الذين سبق أن اشتروا بعقود تقسيط سنة ١٤٠٣ لم يتمكنوا من سداد الرصيد المستحق عليهم وقدره ١ ١٥٠ ريال. ويتكون هذا المبلغ من ١٠٠٠ ريال سعر البيع، و ١٥٠ ريال فوائده وأعباء أخرى. ويتضمن سعر البيع أرباح إجمالية مؤجلة قدرها ٢٥٠ ريال (١٠٠٠ ريال × ٢٥٪ = ٢٥٠ ريال). علماً بأن القيمة العادلة الجارية (الصافية القابلة للتحقق) للبضاعة المستردة من هؤلاء العملاء تقدر بمبلغ ٦٥٠ ريال.

وعلى ضوء المعلومات والبيانات السابقة نعرض فيما يلي قيود اليومية التي تسجلها شركة الناصر عن عمليات البيع بالتقسيط سنة ١٤٠٥.

أولاً ـ قيود اليومية عن عمليات سنة ١٤٠٥:

قيود اليومية

لتسجيل عمليات البيع بالتقسيط

٢٣٠ ٠٠٠		عملاء البيع بالتقسيط ـ سنة ١٤٠٥
١٣٨ ٠٠٠		تكلفة البضاعة المبيعة بالتقسيط
	٢٠٠ ٠٠٠	المبيعات بالتقسيط
	٣٠ ٠٠٠	الفوائد والأعباء المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط
	١٣٨ ٠٠٠	المخزون

إثبات المبيعات وتكلفة المبيعات التي تمت بالتقسيط خلال سنة ١٤٠٥ هـ.

١٦٥ ٨٥٠		النقدية
	٩٠ ٠٠٠	عملاء البيع بالتقسيط سنة ١٤٠٥
	٥٧ ٠٠٠	عملاء البيع بالتقسيط سنة ١٤٠٤
	١٨ ٨٥٠	عملاء البيع بالتقسيط سنة ١٤٠٣

إثبات المتحصلات التي تمت خلال سنة ١٤٠٥ من عملاء عقود البيع بالتقسيط

٦٥٠		المخزون (السلع المستردة)
٢٥٠		الأرباح الإجمالية المؤجلة ـ عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٣
١٥٠		الفوائد والأعباء المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط
١٠٠		مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها
	١ ١٥٠	عملاء البيع بالتقسيط ـ سنة ١٤٠٣

إثبات توقف أحد العملاء الذين سبق أن اشترو بالتقسيط سنة ١٤٠٣ واسترداد السلع منهم.

ثانياً ـ قيود التسوية الواجب إجراؤها في نهاية سنة ١٤٠٥ :

نعرض فيما يلي قيود التسوية التي تجريها شركة الناصر في نهاية سنة ١٤٠٥ هـ.

٢٠٠ ٠٠٠ المبيعات بالتقسيط
١٣٨ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة بالتقسيط
٦٢ ٠٠٠ الأرباح الإجمالية المؤجلة ـ عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٥

إثبات الأرباح الإجمالية المؤجلة عن مبيعات سنة ١٤٠٥.

٢٤ ٨٠٠ الأرباح الإجمالية المؤجلة ـ عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٥ هـ
١٢ ٤٦٠ الأرباح الإجمالية المؤجلة ـ عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٤
٤ ٢٥٠ الأرباح الإجمالية المؤجلة ـ عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٣
٤١ ٥١٠ الأرباح الإجمالية المحققة عن المبيعات بالتقسيط

إثبات الأرباح الإجمالية المحققة عن المبيعات بالتقسيط، وتم حسابها كما يلي:

سنة ١٤٠٥	٨٠ ٠٠٠ × ٣٠٪ =	٢٤ ٨٠٠
سنة ١٤٠٤	٤٤ ٥٠٠ ريال × ٢٨٪ =	١٢ ٤٦٠
سنة ١٤٠٣	١٧ ٠٠٠ ريال× ٢٥٪ =	٤٢٥٠
الأرباح الإجمالية		٤١ ٥١٠

٢٤ ٣٥٠ الفوائد والأعباء المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط
٢٤ ٣٥٠ الإيرادات المحققة من الفوائد والأعباء.

إثبات الإيرادات المحققة من الفوائد والأعباء عن مبيعات سنة ١٤٠٥ هـ.

وعلى ضوء القيود السابقة تقفل كل من الأرباح الإجمالية المحققة والإيرادات من الفوائد والأعباء في حساب ملخص الدخل في نهاية سنة ١٤٠٥. وإذا تم ترحيل هذه القيود سوف تظهر أرصدة الحسابات المتعلقة بعمليات البيع بالتقسيط والتي تظهر بدفتر الأستاذ في نهاية سنة ١٤٠٥ كما يلي:

حسابات دفتر الأستاذ	الأرصدة
عملاء البيع بالتقسيط ـ سنة ١٤٠٤ (٨٥٠٠٠ - ٥٧٠٠٠ ريال)	٢٨٠٠٠ مدين
عملاء البيع بالتقسيط ـ سنة ١٤٠٥ (٢٣٠٠٠٠ - ٩٠٠٠٠ ريال)	١٤٠٠٠٠ مدين
الفوائد والأعباء المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط (١٧٥٠٠ + ٣٠٠٠٠ - ١٥٠ - ٣٤٣٥٠ ريال)	٢٣٠٠٠ دائن
الأرباح الإجمالية المؤجلة ـ عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٤ (١٩٤٦٠ - ١٢٤٦٠ ريال)	٧٠٠٠ دائن
الأرباح الإجمالية المؤجلة ـ عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٥ (٦٢٠٠٠ - ٢٤٨٠٠ ريال)	٣٧٢٠٠ دائن

وإذا رغبنا في التحقق من صحة أرصدة الأرباح الإجمالية المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط في نهاية سنة ١٤٠٥، يمكن إعادة ترتيب الأرصدة السابقة وفقاً للجدول التالي:

شركة الناصر
التحقق من صحة أرصدة الأرباح الإجمالية المؤجلة
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

السنة	عملاء البيع بالتقسيط	الفوائد والأعباء المؤجلة	صافي عملاء البيع بالتقسيط	النسبة المئوية للربح الإجمالي	الأرباح الإجمالية المؤجلة
	ريال	ريال	ريال	٪	ريال
عقود سنة ١٤٠٤	٢٨ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	٪٢٨	٧ ٠٠٠
عقود سنة ١٤٠٥	١٤٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	٪٣١	٣٧ ٢٠٠
	١٦٨ ٠٠٠	٢٣ ٠٠٠	١٤٥ ٠٠٠		٤٤ ٢٠٠

أسلوب بديل لحساب النسبة المئوية للربح الإجمالي:

Alternative Computation of Gross Profit Percenatge:

بدلاً من التمييز بين المبالغ المتحصلة من سعر البيع وتلك المتحصلة من الفوائد والأعباء تقوم بعض المنشآت التجارية بتحديد النسبة المئوية للربح الإجمالي عن طريق تضمين الفوائد والأعباء في سعر البيع. ويسفر هذا الأسلوب عن نسبة مئوية مرتفعة للربح الإجمالي، وتطبق هذه النسبة على إجمالي المبالغ المحصلة كل فترة محاسبية لتحديد الأرباح الإجمالية المحققة، وإذا طبقنا هذا الأسلوب على المبيعات بالتقسيط التي تمت في شركة الناصر سنة ١٤٠٥ سوف تظهر النتائج التالية:

تحديد النسبة المئوية للربح الإجمالي
عن مبيعات سنة ١٤٠٥

المبيعات، متضمنة فوائد وأعباء قدرها ٣٠ ٠٠٠ ريال	٢٣٠ ٠٠٠ ريال
الربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط (٢٣٠ ٠٠٠ - ١٣٨ ٠٠٠ ريال تكلفة البضاعة المبيعة بالتقسيط)	٩٢ ٠٠٠
النسبة المئوية للربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط (٩٢ ٠٠٠ ÷ ٢٣٠ ٠٠٠)	٪٤٠

وبناء على ذلك، يمكن تحديد الأرباح الإجمالية المحققة من المبيعات بالتقسيط

بضرب النسبة المئوية للربح الإجمالي في إجمالي المبالغ المحصلة من عملاء البيع بالتقسيط. وفي ظل هذا الأسلوب تصبح الأرباح الإجمالية المحققة من مبيعات سنة ١٤٠٥ مبلغ ٣٦٠٠٠ ريال (٩٠٠٠٠ ريال× ٤٠٪ = ٣٦٠٠٠ ريال).

ويتضح من كل ما سبق أن المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط يستلزم التمييز بين عقود البيع بالتقسيط والمتحصل من هذه العقود وفقاً للسنة التي تم فيها إبرام عقد البيع. علاوة على ذلك، يجب حساب معدل الربح الإجمالي لكل سنة على حدة. ومع ذلك، يمكن استخدام حساب واحد لمراقبة حسابات عملاء عقود البيع بالتقسيط إذا كانت الشركة تستخدم الكمبيوتر في تسجيل عملياتها، أو إذا كانت تقوم في نهاية كل عام بتحليل عقود البيع لتحديد الأرصدة المتبقاة وتبويبها وفقاً للسنة التي أبرم فيها كل عقد.

توقف العملاء عن السداد واسترداد السلع المبيعة:

Defaults and Repossessions:

عرفنا فيما سبق أن البيع بالتقسيط قد ينطوي على بيع بضاعة أو آداء خدمات. وفي حالة بيع الخدمات بالتقسيط لا يوجد شيء يمكن استرداده إذا توقف العميل عن سداد الأقساط المستحقة عليه. ويسري نفس القول إذا كانت السلعة المبيعة بالتقسيط ليس لها قيمة ذات مغزى عند استردادها من العميل المتوقف عن السداد. وإذا لم يكن هناك احتمال لتحصيل الأقساط المتأخرة، يستلزم الأمر إجراء قيد يومية يتم بمقتضاه استبعاد المبلغ من حساب عملاء البيع بالتقسيط، وإلغاء الربح الإجمالي المؤجل المرتبط بهذا المبلغ، ثم يقفل الفرق بينهما في حساب مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها. ويعني ذلك، أن مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها يعادل التكلفة غير المستردة Unrecovered Cost المتضمن في حساب عملاء البيع بالتقسيط.

وبصرف النظر عن الحالات الموضحة آنفاً، غالباً ما يترتب على توقف العملاء عن سداد الأقساط استرداد السلع المبيعة لهم. وفي مثل هذه الحالات يجب تخفيض حساب مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها بالقيمة العادلة الجارية للسلع المستردة، ونوجه النظر في هذا الصدد أنه أحياناً يترتب على استرداد

سلعة معينة تحقيق مكاسب.

هذا ويعتبر تقدير **القيمة العادلة الجارية** للسلع المستردة وقت استردادها من الأمور الصعبة التي تظهر عند المحاسبة عن حالات التوقف عن السداد التي يتبعها استرداد السلعة السابق بيعها. ويستلزم الأمر عند تحديد القيمة العادلة الجارية للسلعة المستردة أن يسمح المبلغ المحدد بتغطية أي تكاليف لازمه لتجديد السلعة، وتحقيق ربح إجمالي طبيعي من عملية إعادة البيع. وإذا حدثت أي تكاليف إضافية يجب إضافتها لحساب المخزون بشرط أن تكون هذه التكاليف معقولة إذا قورنت بسعر البيع المتوقع. ويفترض من ناحية المبادىء المحاسبية العامة أن لا تزيد القيمة الدفترية للسلعة المستردة عن صافي قيمتها القابلة للتحقق (Net Realizable Value).

وإذا رجعنا إلى قيد اليومية بالصفحات السابقة المتعلق بإثبات توقف أحد العملاء عن سداد الأقساط المستحقة عليه واسترداد السلعة منه نجد أنه يحقق الأهداف التالية:

١ - استبعاد مبلغ ١١٥٠ ريال من حساب عملاء البيع بالتقسيط.

٢ - إلغاء الربح الإجمالي المؤجل المرتبط بحساب هذا العميل وقدره ٢٥٠ ريال (١٠٠٠ ريال × ٢٥٪ = ٢٥٠ ريال)، وكذلك إلغاء الفوائد والأعباء المؤجلة وقدرها ١٥٠ ريال.

٣ - حيازة أصل بمبلغ ٦٥٠ ريال وهو يعادل القيمة العادلة الجارية للسلعة المستردة.

٤ - تحميل حساب مصروف عقود البيع بالتقسيط المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٠٠ ريال، وهو يمثل الفرق بين التكلفة غير المستردة في حساب عملاء البيع بالتقسيط وقدرها ٧٥٠ ريال (١١٥٠ ريال - ٢٥٠ ريال - ١٥٠ ريال= ٧٥٠ ريال) والقيمة العادلة الجارية للسلعة المستردة (٦٥٠ ريال). وإذا كانت الشركة تستخدم أسلوب التقسيط في المحاسبة لا يعترف بخسائر أو مصروفات تتعلق بالربح الإجمالي المؤجل والفوائد والأعباء المتضمنة في حساب العميل المتوقف عن السداد، لأن هذه العناصر لم يعترف بها من قبل كإيراد محقق.

موضوعات محاسبية أخرى متعلقة بالمبيعات بالتقسيط:

Other accounting issues relating to installement sales

هناك بعض الموضوعات المحاسبية التي ترتبط بالمبيعات بالتقسيط وتستلزم معالجة خاصة وهي .

١ - إستبدال سلعة مستعملة بسلعة أخرى جديدة.

٢ - تحديد قيمة الفوائد التي تحمل على حساب عملاء البيع بالتقسيط.

٣ - إستخدام المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط لأغراض تحديد ضريبة الدخل بصفة خاصة.

٤ - بيع الأراضي بالتقسيط بمعرفة شركة عقارية متخصصة. وسوف نعرض كل موضوع من هذه الموضوعات بإيجاز على النحو التالي:

إستبدال سلعة بسلعة أخرى: Trade - Ins :

من الأمثلة الشائعة في مجال المقايضة قبول الشركة التي تتاجر في السيارات سيارة مستعملة كجزء من ثمن سيارة جديدة، وقد تظهر مشكلة محاسبية في هذا الصدد إذا قومت السيارة المستعملة الداخلة في المقايضة بقيمة أكبر من اللازم. وفي هذه الحالة تزيد القيمة الإستبدالية للسيارة المستعملة عن قيمتها العادلة الجارية. وعادة ما تحدد الشركة المشترية القيمة العادلة الجارية للسيارة المستعملة على ضوء السعر المتوقع الحصول عليه من إعادة بيع السيارة بما يضمن إسترداد كل التكاليف المباشرة وتحقيق ربح إجمالي عادي. وقد تعتمد الشركة المشترية في تحديد القيمة العادلة الجارية على الأسعار المعلنة في سوق الجملة بالنسبة للسيارات المستعملة وفقاً لنوع كل سيارة والموديل وسنة الصنع.

والجدير بالذكر أن الزيادة في القيمة الإستبدالية عن القيمة العادلة الجارية تعني تخفيض سعر البيع المعلن للسيارة الجديدة. ولذلك، عند تحديد سعر البيع الصافي يجب خصم الزيادة في القيمة الإستبدالية من سعر البيع المعلن. وعندئذ يكون الربح الإجمالي من بيع السيارة الجديدة هو الفرق بين سعر البيع الصافي والتكلفة.

ولتوضيح ما سبق، نفترض أن إحدى الشركات باعت سلعة بالتقسيط بمبلغ ٣٣٠٠ ريال، بينما كانت تكلفتها ٢٤٠٠ ريال. وقد قبلت الشركة البائعة استبدال هذه السلعة بعد إستخدامها بسلعة أخرى جديدة. وقد قدرت القيمة الإستبدالية للسلعة المستعملة بمبلغ ١١٠٠ ريال، ولكن تتوقع الشركة إنفاق مبلغ ٥٠ ريال لتجديد السلعة المستعملة قبل بيعها، علماً بأن سعر البيع المتوقع للسلعة المستعملة هو ١٠٠٠ ريال فقط. فإذا إفترضنا أن النسبة المئوية للربح الإجمالي على هذا النوع من السلع المستعملة هي ١٥٪. وهذه النسبة تسمح بتغطية التكاليف البيعية الإضافية وتحقيق ربح إجمالي عادي من عملية إعادة البيع. ونوضح فيما يلي كيفية تحديد الفرق بين القيمة الإستبدالية والقيمة العادلة الجارية للسلعة المستعملة.

تحديد الزيادة في القيمة الاستبداليه عن القيمة العادلة الجارية

	ريال	ريال	ريال
القيمة الاستبدالية للسلعة المستعملة			١١٠٠
تطرح القيمة العادلة الجارية للسلعة المستعملة:			
القيمة المقدر الحصول عليها من إعادة بيع السلعة		١٠٠٠	
يطرح: التكلفة المتوقعة لتجديد السلعة	٥٠		
الربح الإجمالي (١٠٠٠ ريال× ١٥٪)	١٥٠	٢٠٠	
القيمة العادلة الجارية للسلعة المستعملة			٨٠٠
الزيادة في القيمة الاستبدالية عن القيمة العادلة الجارية			٣٠٠

فإذا إفترضنا أنه تم إستبدال السلعة المستعملة بأخرى جديدة كانت تكلفتها ٢٤٠٠ ريال، وسعر بيعها بالتقسيط ٣٠٠٠ ريال، فعندئذ يكون الربح الإجمالي المؤجل ٦٠٠ ريال، وتكون النسبة المئوية للربح الإجمالي ٢٠٪ (٦٠٠ ريال÷ ٣٠٠٠ ريال= ٢٠٪). ويجب تطبيق هذه النسبة على المتحصلات النقدية بغرض تحديد الربح الإجمالي المحقق. ونوجه النظر إلى أن القيمة العادلة الجارية للسلعة المستعملة وقدرها ٨٠٠ ريال تعتبر كما لو كانت متحصلات نقدية.

فإذا إفترضنا أن الشركة تطبق نظام المخزون المستمر، فعندئذ تسجل عملية

البيع بالتقسيط وعملية الإستبدال على النحو التالي:

٨٠٠		المخزون (السلع المستعملة)
٢٢٠٠		عملاء البيع بالتقسيط (٣٣٠٠ - ١١٠٠ ريال)
٢٤٠٠		تكلفة البضاعة المبيعة بالتقسيط
	٣٠٠٠	المبيعات بالتقسيط (٣٣٠٠ - ٣٠٠ ريال)
	٢٤٠٠	المخزون (السلع الجديدة)

إثبات بيع سلعة بمبلغ ٣٠٠٠ ريال، ويتكون هذا المبلغ من سعر بيع إجمالي قدره ٣٣٠٠ ريال مخصوماً منها الزيادة في القيمة الاستبدالية عن القيمة العادلة الجارية.

الفوائد التي تحمل على عملاء البيع بالتقسيط:

Interest on installment contracts receivables

عادة ما تتضمن عقود البيع بالتقسيط الفوائد والأعباء الأخرى لتدفع في نفس الوقت مع كل قسط. ومثل هذه الفوائد والأعباء المؤجلة، بصرف النظر عن تسميتها، تعتبر تكلفة إقراض للمشتري.

ولذلك عند قياس الربح الإجمالي المحقق في ظل المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط يجب طرح ما يقابل هذه الفوائد والأعباء من كل قسط محصل.

هذا وتوجد أكثر من طريقة يمكن إستخدام إحداها عند إضافة الفوائد والأعباء على عقود البيع بالتقسيط وهي كما يلي:

١ - تحدد أقساط دورية متساوية، ويتضمن كل قسط جزء يمثل الفوائد على رصيد المبلغ الأصلي أما الجزء المتبقي من القسط فيخصم من ذلك الرصيد.

٢ - تحسب الفوائد على كل قسط من المبلغ الأصلي من تاريخ بداية العقد حتى تاريخ تحصيل كل قسط.

٣ - تحسب الفوائد كل شهر على رصيد المبلغ الأصلي المتبقي خلال الشهر.

٤ - تحسب الفوائد على المبلغ الأصلي للمبيعات مطروحاً منه الدفعة المقدمة عن فترة العقد بالكامل.

ويمكن القول أن الطريقة الأولى تستخدم على نطاق واسع في مجال الممارسة العملية. وقد جرت العادة في ظل هذه الطريقة على التمييز في كل قسط بين الجزء المسدد من المبلغ الأصلي والجزء المتمثل في الفوائد. وبصرف النظر عن الطريقة المستخدمة في إضافة الفوائد على عقود البيع بالتقسيط، فمن اللازم لأغراض المحاسبة المالية تحديد الإيراد من الفوائد دورياً بضرب معدل الفائدة الفعلي في رصيد المبلغ الأصلي المتبقي طرف عملاء البيع بالتقسيط.

إستخدام أسلوب التقسيط لأغراض تحديد ضريبة الدخل فقط:

: Installment Method for Income Tax purposes only

تستخدم المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط على نطاق واسع لأغراض تحديد ضريبة الدخل لأنه يؤجل دفع هذه الضريبة. فإذا إفترضنا أن شركة النجوم تطبق أساس الإستحقاق المحاسبي عند إعداد قوائمها المالية، وقد كان الدخل المحاسبي قبل الضرائب عن سنة ١٤٠٥ مبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال وفقاً لقائمة الدخل الجزئية التالية (تجاهلنا في هذا المثال الإيراد من الفوائد والأعباء الأخرى):

شركة النجوم
قائمة دخل جزئية (وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي)
عن سنة ١٤٠٥

المبيعات	٨٠٠ ٠٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المبيعة	٥٠٠ ٠٠٠
الربح الإجمالي على المبيعات	٣٠٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	١٠٠ ٠٠٠
الدخل قبل الضرائب	٢٠٠ ٠٠٠ ريال

فإذا افترضنا أن الربح الإجمالي المؤجل على المبيعات بالتقسيط كان في أول سنة ١٤٠٥ مبلغ ٥٥ ٠٠٠ ريال، وأصبح في نهاية هذه السنة مبلغ ١٠٥ ٠٠٠ ريال، وتستخدم الشركة المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط لأغراض حساب ضريبة الدخل. وطبقاً لذلك يحدد الدخل الخاضع للضريبة عن سنة ١٤٠٥ كما يلي:

تحديد الدخل الضريبي
عن سنة ١٤٠٥

	ريال	ريال
الدخل المحاسبي قبل الضريبة عن سنة ١٤٠٥ (وفقاً لأساس الاستحقاق)		٢٠٠ ٠٠٠
يطرح: الأرباح الإجمالية المؤجلة على المبيعات بالتقسيط في نهاية ١٤٠٥	١٠٥ ٠٠٠	
يضاف: الأرباح الإجمالية المؤجلة على المبيعات بالتقسيط في بداية سنة ١٤٠٥	(٥٥ ٠٠٠)	٥٠ ٠٠٠
الدخل الضريبي عن سنة ١٤٠٥ (وفقاً لأسلوب التقسيط المحاسبي		١٥٠ ٠٠٠

وإذا افترضنا أن معدل ضريبة الدخل ٤٠٪، فعندئذ تسجل الضريبة عن دخل سنة ١٤٠٥ على النحو التالي:

قيد اليومية لتسجيل ضريبة الدخل
عن سنة ١٤٠٥

٨٠ ٠٠٠		مصروف ضريبة الدخل
	٦٠ ٠٠٠	ضريبة الدخل المستحقة
	٢٠ ٠٠٠	ضريبة الدخل المؤجلة

إثبات ضريبة الدخل عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ وتم تحديدها على النحو التالي:

مصروف ضريبة الدخل ٢٠٠ ٠٠٠ ريال× ٤٠٪= ٨٠ ٠٠٠ ريال

ضريبة الدخل المستحقة ١٥٠ ٠٠٠ ريال× ٤٠٪= ٦٠ ٠٠٠ ريال.

ضريبة الدخل المؤجلة ٥٠ ٠٠٠ × ٤٠٪= ٢٠ ٠٠٠ ريال.

هذا ويجب تبويب الإلتزام المتعلق بضريبة الدخل المؤجلة ضمن قطاع الإلتزامات قصيرة الأجل بالميزانية العمومية، لأن حساب عملاء عقود البيع بالتقسيط المتعلق بالضرائب المؤجلة يبوب ضمن الأصول المتداولة.

المحاسبة عن بيع الأراضي بمعرفة شركة عقارية:

Accounting for retail land sales

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٧٣ ميلادية دراسة بعنوان «المحاسبة عن بيع الأراضي بالتجزئة». وتوصي هذه الدراسة بإستخدام أساس الإستحقاق في المحاسبة عن مشروعات تنمية الأراضي عندما تكون المتحصلات المتوقعة من عملاء البيع بالتقسيط مضمونه بدرجة معقولة، وعندما تتوافر كل الشروط الأربعة التالية:

١ - أن تكون الأرض صالحة لبناء مساكن أو نوادي رياضية في نهاية الفترة المحددة للسداد.

٢ - أن يكون مشروع تنمية وتحسين الأرض قد بدأ فعلاً، وأن يكون هناك دليلاً قوياً على أن المشروع سوف يكتمل وفقاً للخطة الموضوعة.

٣ - أن لا تكون حسابات عملاء البيع بالتقسيط موضوعاً لعقد قروض جديدة على الأراضي (بإستثناء القروض التي تعقد لأغراض البناء).

٤ - إمكانية التنبؤ بدرجة معقولة بالمبالغ المتوقع تحصيلها من عملاء البيع بالتقسيط وأن ٩٠٪ من العقود التي يسري مفعولها بعد ستة أشهر من تسجيلها كمبيعات سوف تحصل بالكامل.

وإذا لم تتوافر الشروط الأربعة السابقة يجب إستخدام المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط على كل الأراضي المبيعة بدلاً من إستخدام أساس الإستحقاق، وإذا توفرت هذه الشروط بعد ذلك يمكن التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي بالنسبة للمشروع ككل بإعتباره تغير في التقدير المحاسبي Change in accounting estimate.

وتشير الدراسة المحاسبية المشار إليها آنفاً بأن الإجراءات الواجب تطبيقها في ظل المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط في حالة بيع الأراضي بالتجزئة ينبغي أن تتضمن ما يلي:

١ - ينبغي أن تتضمن قائمة دخل السنة التي تم فيها البيع إجمالي قيمة عقد البيع

بالتقسيط بالكامل كإيراد دون خصم أي تخفيضات.

٢ ـ يجب أن يحمل دخل الفترة المحاسبية الجارية بتكلفة المبيعات (متضمنة تكاليف التحسين المتوقعة)، ومصروفات العمليات غير المؤجلة (بإستثناء الواردة في البند رقم ٣ التالي).

٣ ـ يجب أن يؤجل الربح الإجمالي بعد طرح التكاليف البيعية المباشرة المرتبطة بالمشروع ثم يعترف به في الدخل كمدفوعات من المبلغ الأصلي بعد تحصيلها من عملاء البيع بالتقسيط.

٤ ـ يجب أن تسجل الفوائد كإيراد عند تحصيلها طبقاً للمعدل المتفق عليه في العقد، وتخصم الأرباح المؤجلة غير المستنفدة من حساب عملاء البيع بالتقسيط بالميزانية العمومية.

٥ ـ يجب الإفصاح في القوائم المالية عن الجزء من المبيعات وحساب العملاء الذي طبق عليه المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط.

الإفصاح في القوائم المالية عن بيانات المبيعات بالتقسيط:

Presentation of installment sales data in financial statements

لقد أسفر الإفصاح في القوائم المالية عن الحسابات المتعلقة بمبيعات التقسيط عن قضايا نظرية هامة، بصرف النظر عما إذا كانت الشركة تستخدم أساس الإستحقاق المحاسبي أم المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط.

أولاً ـ قائمة الدخل: **Income statement**

نعرض فيما يلي قائمة الدخل الجزئية الخاصة بشركة الناصر عن سنة ١٤٠٥ حيث نفترض أن هذه الشركة تستخدم أسلوب التقسيط المحاسبي. ونوجه النظر إلى أن البيانات التالية تعتمد على مثالنا التوضيحي السابق عن هذه الشركة بالإضافة إلى بعض البيانات الأخرى المفترضة عن المبيعات العادية.

شركة الناصر
قائمة الدخل الجزئية
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠

	المبيعات بالتقسيط	المبيعات العادية	الجملة
	ريال	ريال	ريال
المبيعات	٢٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	١٣٨ ٠٠٠	٢٢٢ ٠٠٠	٣٦٠ ٠٠٠
الربح الإجمالي على المبيعات	٦٢ ٠٠٠	٧٨ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
يطرح الربح الإجمالي المؤجل عن المبيعات بالتقسيط	٣٧ ٢٠٠		٣٧ ٢٠٠
الربح الإجمالي المحقق على مبيعات سنة ١٤٠٥	٢٤ ٨٠٠	٧٨ ٠٠٠	١٠٢ ٨٠٠
يضاف الربح الإجمالي عن المبيعات بالتقسيط في السنوات السابقة			١٦ ٧١٠
جملة الربح الإجمالي المحقق			١١٩ ٥١٠

ولو كانت الشركة تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي على كل مبيعاتها، لأفصحت قائمة الدخل عن ربح إجمالي قدره ١٤٠ ٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٥، ومع أن نموذج التقرير الموضح آنفاً يفيد في الأغراض الداخلية بالشركة، فهو لا يستخدم في الإفصاح عن نتائج العمليات للأطراف الخارجية. وإذا كانت الشركة تستخدم قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة، فهي تفصح عن إيراداتها من الفوائد والأعباء الأخرى الناتجة من المبيعات بالتقسيط في حساب الإيرادات الأخرى.

ثانياً ـ الميزانية العمومية: Balance Sheet

يبوب حساب عملاء عقود البيع بالتقسيط، بعد طرح الفوائد والأعباء المؤجلة، في قطاع الأصول المتداولة بالرغم من أن تحصيل هذه الحسابات قد يمتد لأكثر من سنة بعد تاريخ الميزانية العمومية. وتطبق هذه القاعدة سواء استخدمنا أساس الاستحقاق أم المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط فالأصول المتداولة بالتعريف تتضمن عقود البيع بالتقسيط وأوراق القبض بصفة خاصة إذا كانت تتفق مع الشروط والقواعد التجارية العملية السائدة في المجال المعين. وهذا التبويب يدعمه

أيضاً مفهوم الأصول المتداولة لأنها تطنوي على كل الموارد المتوقع أن تتحول إلى نقدية، أو تباع أو تستخدم خلال دورة العمليات العادية للوحدة الاقتصادية.

هذا ويمكن أن يكون إدراج حساب عملاء البيع بالتقسيط في قطاع الأصول المتداولة بالميزانية العمومية أكثر ملاءمة من الناحية الإعلامية إذا ارتبط ذلك بالإفصاح عن المبالغ المستحقة كل سنة. ونعرض فيما يلي نموذجاً لهذا الإفصاح بمعرفة إحدى شركات المساهمة الكبيرة.

الإفصاح عن حساب عملاء البيع بالتقسيط
في الميزانية العمومية

الأصول المتداولة:

عملاء عقود البيع بالتقسيط (ملاحظة رقم ١)	٩٩٨ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال
يطرح: مخصص عقود مشكوك في تحصيلها	(٩ ٧٠٠ ٠٠٠)
الفوائد والأعباء غير المكتسبة	(٢٠ ١٠٠ ٠٠٠)
صافي عملاء البيع بالتقسيط	٩٦٨ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال

الملاحظة رقم (١):

نشأ حساب عملاء البيع بالتقسيط من مبيعات العقارات السكنية إلى العملاء على أن تحصل القيمة على مدى فترة تتراوح بين ١٢ إلى ١٨ عاماً. وقد تم إدراج عقود البيع بالتقسيط ضمن الأصول المتداولة لأنها تتفق مع دورة العمليات العادية السائدة في مجال بناء العقارات السكنية. والمبالغ المتوقع تحصيلها خلال السنوات الخمس التالية هي: ٩٢ ٦٢٠ ٠٠٠ ريال، ٨٩ ٨٨٠ ٠٠٠، ٩٣ ١٠٠ ٠٠٠، ٨٨ ٩٠٠ ٠٠٠، ٧٩ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال على التوالي، والمبلغ المتوقع تحصيله بعد خمس سنوات هو ٥٥٤ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال.

هذا وقد كان تبويب الأرباح الإجمالية المؤجلة مثار جدل طويل بين المحاسبين عندما تستخدم الشركة المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط في إعداد القوائم المالية. وفي مجال الممارسة العملية كانت الأرباح الإجمالية المؤجلة تبوب في قطاع الالتزامات بالميزانية العمومية. ولكن كانت هذه المعالجة موضوعاً للانتقاد باعتبار

أنه لا يوجد هناك التزام على الأطراف الخارجية في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.

إن وجود حساب للأربح الإجمالية المؤجلة هذا يشير إلى أن عنصر الأرباح المتضمن في حساب عملاء عقود البيع بالتقسيط لم يتحقق بعد. وقبول هذا الرأي يعني أن حساب العملاء سوف يظهر بقيمة أكبر من اللازم إذا لم يخصم منه قيمة الأرباح الإجمالية المؤجلة. ويعتبر هذا المدخل مقبولاً من الناحية النظرية، وقد أوصت به الدراسة التي صدرت عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعنوان: «المحاسبة عن مبيعات الأراضي بالتجزئة».

وعلى العكس من المدخل السابق، يرى البعض تقسيم الأرباح الإجمالية المؤجلة إلى ثلاثة عناصر:

١ - مخصص لتكاليف التحصيل والديون المشكوك في تحصيلها.

٢ - والالتزام المتعلق بضريبة الدخل المتوقعة على الأرباح الإجمالية غير المحققة.

٣ - ثم عنصر الدخل المتبقي. ويرى بعض المحاسبون تبويب عنصر الدخل المتبقي كعنصر مستقل في قطاع حقوق الملكية، بينما يرى البعض الآخر تبويبه في قطاع غير محدد يقع بين الالتزامات وحقوق الملكية. والجدير بالذكر أن هذا التبويب التفصيلي للأرباح الإجمالية المؤجلة أمر نادر الحدوث في المجالي العملي.

إن عدم وجود اتفاق حول تبويب الأرباح المؤجلة في الميزانية العمومية يلازمه التناقض الموجود بين أساس الاستحقاق المحاسبي والمحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط. وقد سبق أن أشرنا إلى أن السبب الرئيسي لاستخدام أسلوب التقسيط هو ما يحققه من مزايا ضريبية، ولذلك فإن الحل الأمثل في المحاسبة في معظم الحالات هو الاعتراف بالأرباح الإجمالية على المبيعات بالتقسيط وفقاً لأساس الاستحقا فعند إعداد القوائمالمالية وتأجيل الاعتراف بهذه الأرباح عند المحاسبة للأغراض الضريبية حتى يتم تحصيل الأقساط من العملاء.

بضاعة الأمانة: Consignments:

يعني مصطلح بضاعة الأمانة نقل حيازة البضاعة من المالك إلى شخص آخر يعمل كوكيل مبيعات للمالك. ويظل المالك محتفظاً بملكية البضاعة ويطلق عليه

الموكل (أو الأصيل)، أو مرسل البضاعة (Consignor)، أما وكيل المبيعات الذي ترسل إليه البضاعة يطلق عليه وكيل بضاعة الأمانة (Consignee).

ومن وجهة النظر القانونية، تعتبر البضاعة بمثابة أمانة أو وديعة طرف الوكيل، ويحدد القانون العلاقة بين الأصيل والوكيل، ويحدد حقوق والتزامات كل منهما. وعموماً يكون الوكيل مسئولاً عن البضاعة حتى يتم بيعها لحساب الأصيل أو ردها إليه. ولأن حق ملكية البضاعة لا ينتقل إلى الوكيل فهي لا تسجل ضمن مخزونه السلعي ولا تعالج كالتزامات في سجلاته المحاسبية. وعندما يقوم الوكيل ببيع البضاعة يكون حساب العملاء من حق الأصيل، الذي يقوم حينئذ بتسجيل العملية كمبيعات. وعندما يرسل الأصيل البضاعة إلى الوكيل يطلق عليها بضاعة الأمانة المرسلة (Consignment - out)، بينما يطلق عليها الوكيل بضاعة الأمانة الواردة Consignment - in.

التمييز بين البيع والأمانة:

Distinguishing Between a Consignment & Sale

بالرغم من أن كل من عمليتي البيع والأمانة تنطويان على شحن للبضاعة فإن التمييز بينهما بوضوح يعد أمراً ضرورياً حتى يمكن قياس الدخل بطريقة سليمة. ولأن شحن بضاعة الأمانة لا ينطوي على نقل حق ملكية البضاعة، فإن الأصيل يستمر في إظهارها ضمن عناصر مخزونة السلعي. ولأنه لم يطرأ أي تغيير كمي على حق ملكية بضاعة الأمانة فلا ينبغي الاعتراف بأية أرباح عند شحن هذه البضاعة إلى الوكيل. وإذا تعرض الوكيل للإفلاس، فلا ينظر إلى الأصيل كأحد الدائنين، ولكنه يعتبر المالك الوحيد لأي بضاعة أمانة غير مبيعة.

وقد يتساءل البعض عن الأسباب التي تدفع المنتجين وشركات البيع بالجملة إلى تفضيل بيع البضاعة عن طريق وكلاء الأمانة بدلاً من بيعها بمعرفتهم بطريقة مباشرة. ومن الأسباب المحتملة في هذا الصدد أن الأصيل قد يمكنه إقناع عملائه (الوكلاء) الاحتفاظ بالبضاعة على سبيل الأمانة، إذا لم يكن لديهم الرغبة في شراء البضاعة بصفة نهائية. علاوة على ذلك، قد يفضل الأصيل إرسال البضاعة إلى العملاء كأمانة حتى يتجنب مخاطر البيع إليهم بالأجل خاصة إذا كان المركز المالي

لهؤلاء العملاء مشكوك فيه.

ومن وجهة نظر الوكيل، فهو يفضل الحصول على البضاعة كأمانة بدلاً من شرائها مما يقلل من حجم رأس المال المستثمر، ويجنبه مخاطر الخسائر التي قد تحدث عندما لا يتمكن من بيع البضاعة.

حقوق وواجبات الوكيل Rights and Duties of the Consignee:

عندما تشحن البضاعة كأمانة، يستلزم الأمر إبرام عقد بين الأصيل والوكيل، ويتضمن هذا العقد عادة شروط الائتمان التي يمكن أن يمنحها الوكيل إلى العملاء، والمصروفات التي يدفعها الوكيل ويجب أن يتحملها الأصيل، والعمولة التي يمنحها الأصيل إلى الوكيل، والتوقيت الزمني للتقارير الدورية والمدفوعات النقدية التي يرسلها الوكيل، ثم كيفية نقل واستلام البضاعة والعناية بها. وباستثناء أي شروط تعاقدية أخرى نوجز فيما يلي حقوق الوكيل وواجباته بصفة عامة:

واجبات الوكيل

(١) أن تكون بضاعة الأمانة تحت مسئوليته وأن يضمن لها الحماية بدرجة كافية.

(٢) أم يحتفظ ببضاعة الأمانة في مكان مستقل بحيث يمكن تمييزها عن المخزون السلعي الذي يمتلكه. ويستلزم الأمر أيضاً أن يمسك حساب مستقل لعملاء بضاعة الأمانة بحيث يمكن تمييزهم عن العملاء الآخرين.

(٣) أن يتوخى الدقة والعناية عند منح الائتمان للعملاء، وعند تحديد سعر بيع البضاعة لهم وتحصيل المستحق عليهم.

(٤) أن يقدم تقارير وافية عن المبيعات من بضاعة الأمانة، وأن يسدد المبالغ التي تستحق عليه في الوقت المناسب.

حقوق الوكيل

(١) يحصل الوكيل على عمولة مقابل البضاعة التي يقوم ببيعها لحساب الأصيل.

(٢) أن يحصل على مقابل النفقات المتعلقة ببضاعة الأمانة مثل مصاريف نقلها والتأمين عليها.

(٣) أن يقوم ببيع بضاعة الأمانة بالأجل إذا وافق الأصيل على ذلك.

(٤) يمنح الضمانات اللازمة عن جودة بضاعة الأمانة المبيعة، ويلزم الأصيل بهذه الضمانات.

وبصفة عامة، يتعهد الوكيل أن يعمل بتدبر وبطريقة اقتصادية حتى يحمى حقوق ملكية الأصيل سواء وهو بصدد منح الائتمان للعملاء أو المحافظة على بضاعة الأمانة الموجودة لديه. ولأن حساب عملاء بضاعة الأمانة من حق الأصيل، فهو يتحمل أي خسائر قد تنتج عن منح الائتمان، بشرط أن يكون الوكيل قد أدى عمله بعناية سواء عند منح الائتمان أو تحصيل المستحق طرف هؤلاء العملاء. وأحياناً يضمن الوكيل المبالغ المستحقة طرف العملاء وعندئذ يطلق على وكيل بضاعة الأمانة «الوكيل الضامن». ويجب على الوكيل أن ينفذ تعليمات الأصيل فيما يتعلق بالعناية بالبضاعة. وإذا قام الوكيل بالمحافظة على البضاعة بطريقة مرضية، فهو عندئذ لا يتحمل مسئولية أي تلف قد يحدث لبضاعة الأمانة.

تقرير المبيعات:

يرسل الوكيل تقرير دوري عن مبيعات بضاعة الأمانة إلى الأصيل. ويتضمن هذا التقرير بياناً عن كمية البضاعة الواردة والبضاعة المبيعة، والمصروفات الفعلية، والمبالغ المدفوعة مقدماً، والمبالغ المستحقة أو المسددة. وقد يسدد الوكيل المبالغ المستحقة عليه في شكل دفعات، أو يسددها مرة واحدة عندما يتم البيع.

فإذا افترضنا أن شركة المطلق بالرياض أرسلت عشرة أجهزة تلفزيون كأمانة إلى محلات البلبيسي بالقصيم لبيعها بسعر الجهاز ١٢٠٠ ريال. وقد اتفق الطرفان أن تدفع شركة المطلق مبلغ ٤٠٥ ريال إلى البلبيسي مقابل تكاليف النقل، مع منحه عمولة بيع قدرها ٢٠٪ من سعر البيع المتفق عليه. وبعد أن قام البلبيسي ببيع كل الأجهزة أرسل تقرير المبيعات التالي إلى الأصيل (شركة المطلق). وقد أرفق بالتقرير شيكاً بالمبلغ المستحق.

محلات البلبيس

مدينة عنيزة ـ منطقة القصيم

تقرير المبيعات

في ٣٠ من شعبان ١٤٠٦

مبيعات بضاعة الأمانة لحساب شركة المطلق، بالرياض:

	ريال	ريال
المبيعات: ١٠ أجهزة تليفزيون بسعر ١٢٠٠ ريال		١٢٠٠٠
الأعباء: تكاليف النقل	٤٠٥	
عمولة البيع (١٢٠٠٠ ريال× ٢٠٪)	٢٤٠٠	٢٨٠٥
الرصيد (تم سداده إلى الأصيل)		٩١٩٥
رصيد أجهزة التليفزيون التي لم تبع		لا يوجد

المحاسبة في دفاتر الوكيل — Accounting for Consignee:

يمكن تسجيل بضاعة الأمانة الواردة إلى محلات البلبيسي بأكثر من طريقة. وعموماً يتطلب الأمر وجود سجل بياني يوضح حركة بضاعة الأمانة الواردة، ولا يستلزم إجراء أي قيود محاسبية لأنه لا توجد عملية شراء ولم ينشأ عن ورود البضاعة أي التزامات. ويمكن للوكيل تسجيل بضاعة الأمانة الواردة في شكل ملاحظة تذكيرية في اليومية العامة، أو في شكل قيد بدفتر مستقل لبضاعة الأمانة، أو في شكل ملاحظة تذكيرية بدفتر الأستاذ العام في حساب يطلق عليه «بضاعة أمانة واردة ـ من شركة المطلق». وسوف نستخدم الأسلوب الأخير في إثبات بيان البضاعة الواردة موضوع مثالنا وذلك على النحو التالي:

استلام الوكيل بضاعة
الأمـانـة

بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة المطلق

التاريخ	البيــان	المدين	الدائن	الرصيد
	استلام ١٠ أجهزة تليفزيون لبيعها بسعر ١٢٠٠ ريال للجهاز بعمولة ٢٠٪ من سعر البيع			

ونوضح فيما يلي قيود اليومية التي يجريها الوكيل لتسجيل دفع تكاليف النقل وإثبات بيع الأجهزة نقداً.

قيود اليومية في سجلات الوكيل
لتسجيل دفع تكاليف النقل وبيع البضاعة نقداً

٤٠٥ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة المطلق

٤٠٥ النقدية

إثبات دفع تكاليف نقل بضاعة الأمانة الواردة من الأصيل.

١٢٠٠٠ النقدية

١٢٠٠٠ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة المطلق

إثبات بيع عشرة أجهزة تليفزيون بسعر ١٢٠٠ ريال للجهاز.

وبعد ذلك يقوم الوكيل بتسجيل العمولة المستحقة له بالمعدل ٢٠٪ من سعر البيع المتفق عليه. وفي هذا الصدد يجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مديناً بقيمة العمولة وحساب الإيراد دائناً كما يلي:

٢٤٠٠ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة المطلق

٢٤٠٠ الإيراد من العمولات ـ مبيعات الأمانة

إثبات العمولة المكتسبة بمعدل ٢٠٪ من سعر بيع أجهزة التليفزيون المبيعة.

وعندما يقوم الوكيل بسداد المستحق عليه إلى الأصيل يجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مديناً وعندئذ يقفل هذا الحساب. ونوضح فيـما يلي قيـد اليوميـة

المتعلق بسداد رصيد الحساب المستحق للأصيل.

٩ ١٩٥ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة المطلق

٩ ١٩٥ النقدية

إثبات سداد المبلغ المستحق إلى الأصيل.

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة إلى حسابات دفتر الأستاذ لدى الوكيل يظهر حساب بضاعة الأمانة على النحو التالي:

بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة المطلق

التاريخ	البيــان	المدين	الدائن	الرصيد
	استلام عشرة أجهزة تليفزيون لبيعها بسعر ١٢٠٠ ريال للجهاز، بعمولة قدرها ٢٠٪ من سعر البيع.			
	تكاليف النقل	٤٠٥		٤٠٥
	المبيعات، عشرة أجهزة× ١٢٠٠ ريال		١٢ ٠٠٠	١١ ٥٩٥
	العمولة ١٢ ٠٠٠ ريال× ٢٠٪	٢ ٤٠٠		٩ ١٩٥
	المسدد إلى الأصيل	٩ ١٩٥		—

هذا وقد تجري قيود اليومية السابقة بأكثر من طريقة. فإذا كانت سياسة محلات البلبيسي تستهدف تخصيص حساباً واحداً لتكاليف نقل البضاعة سواء تلك المشتراة أو الواردة على سبيل الأمانة، فمن اللازم إعادة تبويب هذا الحساب لتحديد حصة بضاعة الأمانة الواردة من تكاليف النقل. وإذا قام الوكيل بدفع مبلغ نقدي مقدماً فيجب أن يسجل في الجانب المدين من حساب بضاعة الأمانة الواردة، على أن تخصم هذه الدفعة من المبلغ المستحق للأصيل. وإذا كان الوكيل يتلقى بضاعة برسم الأمانة من أكثر من أصيل فقد يستخدم حساب مراقبة لبضاعة الأمانة الواردة على أن يدعمه حسابات مستقلة بدفتر الأستاذ المساعد لبضاعة الأمانة الخاصة بكل أصيل.

وإذا كان الوكيل لا يميز بين الأرباح من مبيعات الأمانة والأرباح من المبيعات العادية، فعندئذ يجعل حساب المبيعات العادية دائناً بالمبيعات من بضاعة الأمانة،

وفي نفس الوقت يجري قيد يجعل فيه حساب تكلفة البضاعة المبيعة مديناً (أو حساب المشتريات)، ويجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة دائناً بالمبلغ الواجب دفعه إلى الأصيل عن كل وحدة مبيعة (سعر البيع مطروحاً منه العمولة). وإذا كانت الأعباء الواجب تحميلها على الأصيل سبق إثباتها في حسابات مصروفات الوكيل، فيجب إعادة تبويب هذه الحسابات لفصل الجزء المتعلق بالأصيل، ويجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مديناً وحسابات المصروفات دائنة. وفي ظل هذا الأسلوب البديل لا يستلزم الأمر إجراء قيد يومية لإثبات الإيراد من العمولة، لأن أرباح الوكيل سوف يتم قياسها بقيمة الفرق بين الطرف الدائن من المبيعات والطرف المدين من حساب تكلفة البضاعة المبيعة (أو المشتريات). أما حساب بضاعة الأمانة الواردة فسيتم إقفاله بجعله مديناً بالمبالغ التي يدفعها الوكيل سداداً لحساب الأصيل. وبصفة عامة قد لا يكون هذا الأسلوب مقبولاً لدى الوكيل خاصة عندما يرغب في إجراء مقارنة بين الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة والربح الإجمالي من المبيعات العادية كأساس لإتخاذ القرارات.

وعندما يقوم الوكيل بإعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية فقد تظهر أرصدة بعض حسابات بضاعة الأمانة الواردة بدفتر الأستاذ المساعد مدينة بينما تظهر أرصدة البعض الآخر دائنة. وسوف يكون رصيد بضاعة الأمانة الواردة مديناً عندما يكون إجمالي النفقات والعمولة والمبالغ المدفوعة مقدماً إلى الأصيل أكبر من المبيعات المتعلقة بهذه البضاعة. وسوف يكون رصيد بضاعة الأمانة الواردة دائناً إذا كانت مبيعات هذه البضاعة أكبر من النفقات والعمولة والمبالغ المدفوعة مقدماً إلى الأصيل. ويثبت إجمالي حسابات بضاعة الأمانة الواردة ذات الأرصدة المدينة في قطاع الأصول المتداولة بالميزانية العمومية، أما إجمالي حسابات بضاعة الأمانة الواردة ذات الأرصدة الدائنة فهي تثبت في قطاع الإلتزامات قصيرة الأجل. وإذا كانت هناك عمولات مستحقة ولم تثبت في الدفاتر فمن الواجب تسجيلها قبل إعداد القوائم المالية. وفي نهاية الأمر يفترض أن يكون رصيد حساب مراقبة بضاعة الأمانة بدفتر الأستاذ العام مساوياً للفرق بين أرصدة حسابات بضاعة الأمانة الواردة ذات الأرصدة المدينة وتلك ذات الأرصدة الدائنة التي تظهر بدفتر الأستاذ المساعد.

المحاسبة في دفاتر الأصيل: Accounting for consignors

عندما يقوم الأصيل بشحن بضاعة أمانة إلى الوكلاء، فمن اللازم أن يكون لديه سجلاً يوضح بإستمرار مكان هذا الجزء من المخزون. ولذلك قد ينشيء الأصيل حساباً بعنوان «البضاعة المرسلة» بدفتر الأستاذ العام بإسم كل وكيل على حدة، أو لكل دفعة من البضاعة المرسلة لكل وكيل على حدة. وإذا كانت عمليات شحن البضاعة إلى الوكلاء كثيرة ومتعددة، فقد يفضل الأصيل إستخدام حساب مراقبة للبضاعة المرسلة بدفتر الأستاذ العام على أن يدعمه بدفتر أستاذ مساعد للبضاعة المرسلة لكل وكيل. وإذا كانت الشركة تستخدم نظام محاسبي اليكتروني، فمن اللازم استخدام رمز لكل صنف يمكن بواسطته التعرف على كميات المخزون الموجودة لدى الوكلاء. هذا ولا يجب الخلط بين حساب بضاعة الأمانة المرسلة وحساب العملاء، لأن الأصيل يظل محتفظاً ببضاعة الأمانة المرسلة ولذلك فهي تعتبر من مكونات مخزونة السلعى.

تحديد الربح الإجمالي من بضاعة الأمانة بصفة مستقلة:

Separate determination of gross profit

سوف نميز في بداية الأمر بين طريقة تحديد الدخل الصافي من مبيعات الأمانة وطريقة تحديد الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة كل بصفة مستقلة. ومع ذلك يمكن تحديد إيراد مبيعات الأمانة بصفة مستقلة كجزء من إيراد المبيعات العادية.

وبالرغم من أهمية توفير معلومات تفصيلية عن ربحية المبيعات التي تتم عن طريق الوكلاء، ومقارنتها بربحية المبيعات التي تتم من خلال قنوات البيع العادية، فإن عدم التمييز بين هذه المعلومات غالباً ما تفرضه إعتبارات عملية عديدة. ومن أهم هذه الإعتبارات وجود صعوبة تحول دون تحديد الدخل الصافي من مبيعات الأمانة بصفة مستقلة، لأن ذلك يستلزم توزيع الكثير من مصروفات العمليات بين مبيعات الأمانة والمبيعات العادية، وسوف يعتمد هذا التوزيع في أغلب الأحوال على أسس حكمية وتقديرات شخصية. علاوة على ذلك، فإن المنفعة من البيانات الناتجة من عملية توزيع المصروفات تقل كثيراً عن تكاليف إنتاج مثل هذه البيانات. ولذلك، لا يوجد هناك مبرر لتحديد الدخل الصافي Net income من مبيعات الأمانة.

أما التمييز بين الربح الإجمالي Gross profits من مبيعات الأمانة والربح الإجمالي من المبيعات العادية يعتبر أكثر سهولة، لأنه يعتمد على تحديد التكاليف المباشرة Direct Costs المرتبطة ببضاعة الأمانة. ومع ذلك فإن تصنيف هذه التكاليف المباشرة قد تكون عملية شاقة، خاصة إذا كان الأمر يستلزم تحديد الربح الإجمالي لكل وكيل على حدة. وعموماً يصبح التحديد المستقل للربح الإجمالي من مبيعات الأمانة أمراً مرغوباً إذا كانت مبيعات الأمانة تشكل جزءاً جوهرياً بالمقارنة بالمبيعات العادية.

هذا ويعتبر التمييز بين إيراد مبيعات بضاعة الأمانة وإيراد المبيعات العادية هو أدنى حد للمعلومات التي يمكن أن تطلبها إدارة الشركة إذا كان حجم مبيعات الأمانة كبير نسبياً بالمقارنة بالمبيعات العادية. ولذلك، إذا كانت المبيعات عن طريق الأمانة مسألة عرضية، فلا يستلزم الأمر التمييز بين مبيعات الأمانة والمبيعات العادية.

مثال توضيحي عن المحاسبة في سجلات الأصيل

إن المفاضلة بين الأساليب المحاسبية البديلة الممكن إستخدامها في دفاتر الأصيل تتوقف على ما إذا كان الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة يحدد بصفة مستقلة عن الربح الإجمالي من المبيعات العادية، أم لا توجد رغبة للتمييز بين الربحين بسبب الجمع بين مبيعات الأمانة والمبيعات العادية.

وسوف نوضح في الجزء التالي قيود اليومية اللازمة في ظل البديلين السابقين، حيث نحدد في البديل الأول الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة بصفة مستقلة عن الربح الإجمالي من المبيعات العادية، ونفترض في البديل الثاني، أن مبيعات الأمانة مندمجة مع المبيعات العادية مما يحول دون قياس الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة بصفة مستقلة. ونوجه النظر إلى أن البيانات المفترضة في هذا المثال هي نفس البيانات السابق إستخدامها لدى الوكيل البلبيسى، ونتناولها الآن من وجهة نظر الأصيل (شركة المطلق).

عرفنا فيما سبق أن شركة المطلق أرسلت عشرة أجهزة تليفزيون كأمانة إلى محلات البلبيسي، وقد كان سعر البيع المحدد لكل جهاز ١٢٠٠ ريال. والآن نفترض أن تكلفة الجهاز لدى الأصيل كانت ٧٥٠ ريال، ونفترض أيضاً أن الأصيل تحمل تكاليف تعبئة هذه الأجهزة تبلغ ٩٠ ريال وأضيفت إلى حساب مصروفات التعبئة. أما نقل البضاعة إلى محلات الوكيل فقد تم بواسطة شركة شحن مستقلة قام الوكيل بسداد تكاليفها ومقدارها ٤٠٥ ريال. وكما هو معلوم لدينا فقد قام الوكيل ببيع كل الأجهزة بسعر ١٢٠٠ ريال للجهاز وبعد أن قام الوكيل بخصم العمولة المستحقة له بمعدل ٢٠٪، وكذلك خصم تكاليف النقل وقدرها ٤٠٥ ريال فقد قام بإرسال شيك بالمبلغ المستحق عليه وقدره ٩ ١٩٥ ريال مرفقاً به تقرير المبيعات الذي عرضناه في جزء سابق.

وعلى ضوء هذه المعلومات نعرض في الصفحة التالية قيود اليومية في دفاتر الأصيل: بأسلوبين: الأول ـ بإفتراض أن تحديد الأرباح من مبيعات الأمانة بصفة مستقلة، والثاني ـ بإفتراض عدم إمكانية تحديد الأرباح الإجمالية من مبيعات الأمانة بصفة مستقلة.

شركة المطلق (الأصيل)

قيود اليومية، وحساب دفتر الأستاذ، والإفصاح في قائمة الدخل

عن بضاعة أمانة مبيعة بالكامل (نظام المخزون المستمر)البيان

البيان	تحديد الربح الإجمالي بصفة مستقلة	عدم تحديد الربح الإجمالي بصفة مستقلة
(١) شحن بضاعة برسم الأمانة تكلفتها ٧٥٠٠ ريال.	٧٥٠٠ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي ٧٥٠٠ المخزون	٧٥٠٠ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي ٧٥٠ المخزون
(٢) مصاريف تعبئة بضاعة الأمانة وقدرها ٩٠ ريال سبق إضافتها على حساب مصروفات التعبئة.	٩٠ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبسي ٩٠ مصروفات التعبئة	لا يستلزم إجراء قيود، لأن إجمالي مصروفات التعبئة سوف تدرج ضمن مصروفات العمليات.
(٣) مبيعات الأمانة وفقاً لتقرير الوكيل ١٢٠٠٠ ريال واستلام شيك من الوكيل بمبلغ ٩١٩٥ ريال بعد قيامه بخصم تكاليف نقل ٤٠٥ ريال وعمولة ٢٤٠٠ ريال.	٩١٩٥ النقدية ٤٠٥ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي ٢٤٠٠ مصروفات العمولة ـ مبيعات الأمانة ١٢٠٠٠ مبيعات الأمانة	٩١٩٥ النقدية ٤٠٥ مصروفات النقل ٢٤٠٠ مصروفات العمولة ١٢٠٠٠ المبيعات.
(٤) تسجيل تكلفة بضاعة الأمانة المبيعة وقدرها ٧٩٩٥ ريال (٧٥٠٠+ ٩٠ + ٤٠٥ ريال)	٧٩٩٥ تكلفة مبيعات الأمانة ٧٩٩٥ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي	٧٥٠٠ تكلفة المبيعات ٧٥٠٠ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي

(٥) ملخص حساب بضاعة الأمانة المرسلة في دفتر الأستاذ

بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي

٧٥٠٠	٧٩٩٥
٩٠	
٤٠٥	
٧٩٩٥	٧٩٩٥

(٦) الإفصاح في قائمة الأصل

مبيعات الأمانة		١٢٠٠٠
يطرح : تكلفة مبيعات		
الأمانة	٧٩٩٥	
العمولة	٢٤٠٠	١٠٣٩٥
الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة		١٦٠٥

بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي

٧٥٠٠	٧٥٠٠

تضاف إلى المبيعات الإجمالية	١٢٠٠٠ ريال
تضاف إلى تكلفة البضاعة المبيعة الإجمالية	٧٥٠٠
تضاف إلى مصروفات التعبئة الإجمالية	٩٠
تضاف إلى مصروفات التعبئة النقل الإجمالية	٤٠٥
تصاف إلى مصروفات العمولة الإجمالية	٢٤٠٠

وإذا كانت بضاعة الأمانة بيعت بالأجل، فعندئذ يرسل الوكيل تقرير المبيعات إلى الأصيل دون أن يرسل شيكاً بالمبلغ المستحق، وفي هذه الحالة يقوم الأصيل بجعل حساب عملاء الأمانة مديناً بدلاً من حساب النقدية. ويتضح من القيود السابقة أنه إذا كان الأصيل لا يحدد الربح الإجمالي من بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، فهو عندئذٍ يجعل حساب المبيعات دائناً عند ورود تقرير المبيعات من الوكيل بدلاً من حساب مبيعات الأمانة، حيث لا توجد ضرورة في هذه الحالة للتمييز بين مبيعات الأمانة والمبيعات العادية. وبالمثل، يتم إضافة العمولة المدفوعة إلى الوكيل إلى مصروفات العمولات الأخرى، وتضاف تكاليف نقل بضاعة الأمانة إلى حساب مصروفات النقل الأخرى.

المحاسبة عن بضاعة الأمانة التي لم تباع بالكامل:

إفترضنا في مثالنا السابق أن الوكيل قد باع بضاعة الأمانة المرسلة إليه بالكامل. وقد أرفق الوكيل في تقرير المبيعات المرسل إلى الأصيل شيكاً بجملة المبلغ المستحق عليه، وقد أفصحت قيود اليومية السابقة في دفاتر الأصيل أنه سجل الربح الإجمالي الناتج من بيع بضاعة الأمانة بالكامل.

أما في هذا الجزء نفترض أن الوكيل قام ببيع أربعة أجهزة فقط من الأجهزة الواردة إليه كأمانة، ونفترض أيضاً أن عملية البيع هذه قد تمت في نهاية الفترة المحاسبية. وفي ظل هذه المتغيرات يجب على الأصيل، عند إعداد القوائم المالية، أن يحدد الربح الإجمالي المحقق من بيع الأجهزة الأربعة، وأن يحدد أيضاً قيمة المخزون المتعلق بالأجهزة الستة التي لم تباع حتى إنتهاء السنة المالية. ونعرض فيما يلي تقرير المبيعات الذي يعده الوكيل في ظل هذه المعلومات:

محلات البلبيسي

تقرير مبيعات إلى شركة المطلق

	ريال	ريال
المبيعات، بسعر الجهاز ١٢٠٠ ريال		٤٨٠٠
الأعباء: تكاليف النقل	٤٠٥	
العمولة (٤٨٠٠ ريال× ٢٠٪)	٩٦٠	١٣٦٥
جملة المبلغ المستحق للأصيل		٣٤٣٥
المبلغ المسدد إلى الأصيل بموجب شيك مرفق		١٥٠٠
الرصيد المستحق للأصيل		١٩٣٥
رصيد أجهزة التلفزيون التي لم تباع		٦ أجهزة

وعلى ضوء هذه الافتراضات نعرض في الصفحة التالية قيود اليومية المتعلقة ببضاعة الأمانة التي لم تباع بالكامل. وسوف يلاحظ أننا استخدمنا المبادىء المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بالتكاليف المرتبطة ببضاعة الأمانة لتحديد نصيب المخزون منها. أما العمولة التي يتقاضاها الوكيل فيتقصر حسابها على الوحدات المبيعة حيث تعتبر مصروفات عمليات متعلقة بالفترة المحاسبية.

شركة المطلق (الأصيل)

قيود اليومية، وحساب دفتر الأستاذ، والإفصاح بالميزانية العمومية عن بضاعة أمانة لم تباع بالكامل (نظام المخزون المستمر)

البيان	تحديد الربح الإجمالي بصفة مستقلة	عدم تحديد الربح الإجمالي بصفة مستقلة
(١) شحن بضاعة برسم الأمانة تكلفتها ٧٥٠٠ ريال.	٧٥٠٠ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي ٧٥٠٠ المخزون	٧٥٠٠ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي ٧٥٠٠ المخزون
(٢) مصاريف تعبئة بضاعة الأمانة قدرها ٩٠ ريال، سبق إضافتها على حساب مصروفات التعبئة	٩٠ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي ٩٠ مصروفات التعبئة	لا ضرورة لإجراء قيود، لأن إجمالي مصروفات التعبئة سوف تدرج ضمن مصروفات العمليات.
(٣) مبيعات بضاعة الأمانة وفقاً لتقرير الوكيل ٤٨٠٠ ريال، واستلام شيك من الوكيل بمبلغ ١٥٠٠ ريال، بعد قيامه بخصم تكاليف نقل ٤٠٥ ريال وعمولة ٩٦٠ ريال	١٥٠٠ النقدية ١٩٣٥ العملاء ـ الوكيل البلبيسي ٤٠٥ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي ٩٦٠ مصروفات العمولة ـ مبيعات الأمانة.	١٥٠٠ النقدية ١٩٣٥ العملاء ـ الوكيل البلبيسي ٤٠٥ مصروفات النقل ٩٦٠ مصروفات العمولة ٤٨٠٠ المبيعات
(٤) تسجيل تكلفة البضاعة المبيعة كأمانة (٧٥٠+ ٩+ ٥ر٤٠)× ٤= ١٩٨ ٣ ريال ٧٥٠× ٤= ٣٠٠٠ ريال ١٩٨ ٣ تكلفة مبيعات الأمانة ١٩٨ ٣ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي	٣٠٠٠ تكلفة المبيعات ٣٠٠٠ بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي	

(٥) تأجيل التكاليف المباشرة المتعلقة ببضاعة الأمانة غير المبيعة في حالة عدم تحديد الربح بصفة مستقلة:	٢٩٧	بضعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي
تكاليف تعبئتها (٦× ٩) = ٥٤ ريال	٥٤	مصروفات التعبئة
تكاليف النقل (٦× ٥ر٤٠ ريال)= ٢٤٣	٢٤٣	مصروفات النقل
الجملة ٢٩٧		

لا يستلزم الأمر إجراء قيود

(٦) ملخص حساب بضاعة الأمانة المرسلة في دفتر الأستاذ

بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي

٧ ٥٠٠	٣ ١٩٨
٩٠	
٤٠٥	٤ ٧٩٧ الرصيد
٤ ٧٩٧ الرصيد	

بضاعة الأمانة المرسلة ـ البلبيسي

٧ ٥٠٠	٣ ٠٠٠
٢٩٧	٤ ٧٩٧ الرصيد
٧ ٧٩٧	٧ ٧٩٧
٤ ٧٩٧ الرصيد	

(٧) الإفصاح في الميزانية العمومية

الأصول المتداولة:
مخزون بضاعة الأمانة ٤ ٧٩٧

الأصول المتداولة:
مخزون بضاعة الأمانة ٤ ٧٩٧

بضاعة الأمانة غير المبيعة والمرتدة بمعرفة الوكيل:

Return of unsold merchandise by consignee

لقد ركزنا في الجزء السابق على تحميل تكاليف تعبئة ونقل البضاعة إلى الوكيل على المخزون سواء قام الأصيل بدفع هذه التكاليف بطريقة مباشرة أو قام بدفعها الوكيل. ومع ذلك، إذا قام الوكيل لسبب أو لآخر برد البضاعة إلى الأصيل، فعندئذ يجب معالجة تكاليف التعبئة والنقل الأصلية (التي حدثت عند ورود البضاعة إلى الوكيل) كمصروفات تحمل على الفترة المحاسبية الجارية. ومبرر هذه المعالجة إنتفاء المنفعة المكانية التي حققتها هذه التكاليف عند رد البضاعة. وكذلك الحال يجب تحميل مصروفات الفترة بأي تكاليف تحدث بمعرفة الأصيل لإسترداد البضاعة أو إصلاحها حتى تكون صالحة للبيع.

هذا ويجب التمييز بطريقة واضحة بين تكاليف نقل بضاعة الأمانة وتكاليف نقل بضاعة المبيعات العادية. فتكاليف نقل بضاعة الأمانة إلى الوكيل تولد قيمة إضافية لبضاعة الأمانة التي تظل ملكاً للأصيل. ولذلك يجب مقابلة هذه التكلفة الإضافية (أو القيمة الإضافية) علاوة على تكلفة شراء أو إنتاج هذه البضاعة بالإيرادات المتوقعة في الفترات المحاسبية المقبلة عندما تباع بضاعة الأمانة. أما تكاليف نقل بضاعة (عند شراء البضاعة بمعرفة الأصيل) المبيعات العادية فتسجل كمصروفات في الفترة التي حدثت فيها عملية البيع.

المبالغ التي تدفع مقدماً بمعرفة الوكلاء: **Advances from concignees**

بالرغم من معالجة المبالغ التي قد يدفعها الوكيل مقدماً في الجانب الدائن من حساب بضاعة الأمانة المرسلة، إلا أن الإجراء السليم هو تسجيل هذه المبالغ في الجانب الدائن من حساب إلتزامات بعنوان «مدفوعات مقدمة من الوكلاء»، وفي مثل هذه الحالة سوف يفصح حساب بضاعة الأمانة بإستمرار عن القيمة الدفترية لبضاعة الأمانة بدلاً من الإفصاح عن الإلتزامات الصافية المستحقة للوكيل.

طبيعة حساب بضاعة الأمانة المرسلة:

Nature of the consignement out account

عند محاولة التعرف على طبيعة ووظيفة حساب بضاعة الأمانة المرسلة، سوف نتجه لأول وهلة إلى تحديد طبيعة هذا الحساب بالمقارنة مع أنواع الحسابات الخمسة الرئيسية المعروفة وهي: الأصول، والإلتزامات، وحقوق الملكية، والمصروفات، ثم الإيـرادات. ولكن تبويب حساب بضاعة الأمانة المرسلة في هذا الإطار سوف يتوقف على الطريقة أو الأسلوب المستخدم في المحاسبة عن بضاعة الأمانة.

وبصفة عامة، ينتمي حساب بضاعة الأمانة المرسلة إلى عناصر الأصول بصرف النظر عما إذا كانت الأرباح الإجمالية من مبيعات الأمانة تحدد بصفة مستقلة أم لا. ومن المعروف يجعل حساب بضاعة الأمانة المرسلة مديناً بتكاليف البضاعة التي يتم شحنها إلى الوكيل، وسواء قام الوكيل ببيع كل البضاعة أم جزء منها يجب تحويل تكلفة الجزء المبيع من حساب بضاعة الأمانة المرسلة إلى حساب تكلفة البضاعة المبيعة كأمانة. وبمعنى آخر، تعتبر بضاعة الأمانة المرسلة من عناصر الأصول المتداولة، حيث قد تظهر كعنصر مستقل من عناصر المخزون أو تدمج مع عناصر المخزون الأخرى. وكما أشرنا من قبل تعتبر تكلفة التعبئة والنقل من تكاليف المخزون ولذلك يجب تسجيل هذه العناصر في الجانب المدين من حساب بضاعة الأمانة المرسلة.

ومن المفاهيم الأخرى المتعلقة بحساب بضاعة الأمانة المرسلة أن يجعل هذا الحساب مديناً بكل تكاليف البضاعة المشحونة إلى الوكيل، ويجعل دائناً بالمبالغ التي يسددها الوكيل. وفي مثل هذه الحالة سوف يسفر حساب بضاعة الأمانة المرسلة عن رصيد دائن عندما تباع كل البضاعة. وهذا الرصيد الدائن يمثل الأرباح التي إكتسبها الأصيل، ولذلك يقفل هذا الرصيد بجعل حساب بضاعة الأمانة المرسلة مديناً وحساب الأرباح من مبيعات بضاعة الأمانة دائناً. وعندئذ لا يستلزم الأمر إستخدام حسابي مبيعات بضاعة الأمانة وحساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة، ولا تفصح قائمة الدخل عن المبيعات التي تمت عن طريق الوكلاء. وفي ظل هذا

الرئيسية فهو يصبح خليطاً من عناصر تنتمي للأصول والإيرادات ولذلك يجب إقفالها أو تخفيض عناصر الأصول (بتكلفة بضاعة الأمانة غير المبيعة) قبل إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية.

والجدير بالذكر أن الأساليب التي عرضناها في هذا المرجع عن المحاسبة عن بضاعة الأمانة تستخدم على نطاق واسع، ومع ذلك هناك أساليب محاسبية بديلة أخرى.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة:

(١) ما الخصائص الأكثر أهمية التي تميز البيع بالتقسيط عن البيع العادي بفترة ائتمان مقدارها ٣٠ يوماً؟.

(٢) قرر أحد الطلبة، في مناقشة حول التأييد النظري للمحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط، بأنه «أذا ما استمرت منشأة تجارية في بيع بضاعتها بالتقسيط (من ثلاجات وغسالات، وسيارات... إلخ) على فترة طولها ٣٦ شهراً، فلا أحد يستطيع التنبؤ بما ستكون عليه عمليات تحصيل الأقساط من صعوبة وتكلفة. كما إنه إذا ما اعترف بتحقق إجمالي الربح في تاريخ البيع فسيكون هناك انتهاكاً للمفاهيم المحاسبية المستقرة والمتعارف عليها مثل التحفظ، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية. «ما المبررات التي تستطيع عرضها في مقابل الرأي الوارد في هذه العبارة؟.

(٣) ما موقف مجلس مبادىء المحاسبة المالية الأمريكي والوارد في الرأي رقم ١٠ بخصوص استخدام أسلوب التقسيط لأغراض المحاسبة المالية؟.

(٤) وافقت «شركة شوقي» في العاشر من شهر ذي القعدة سنة ١٤٠٣ هـ على أن تبيع قطعة أرض بمبلغ ١٥٠٠٠٠ ريال، والتي كانت قد اشترتها منذ خمس سنوات بمبلغ ٦٠٠٠٠ ريال. وقد عرض المشتري أن يدفع مبلغ ٤٤٠٠٠ ريال مقدماً، ويسدد الباقي على ٢٠ قسطاً نصف سنوي بالإضافة

إلى فوائد بنسبة ١٥٪ على الرصيد غير المسدد من المبلغ الأصلي.

بافتراض أن شركة شوقي (التي لا تتعامل في العقارات) تحسب صافي الدخل على أساس السنة التقويمية (العام الهجري)، وأنها اختارت أن تستخدم أسلوب التقسيط في المحاسبة بغرض تحديد ضريبة الدخل. ما قيمة إجمالي الربح المحقق عن سنة ١٤٠٣ هـ بغرض تحديد ضريبة الدخل؟.

(٥) ظهر قيد اليومية التالي في السجلات المحاسبية «**لشركة الجارم لاستصلاح وبيع الأراضي**»، والتي تستخدم أسلوب التقسيط في المحاسبة:

٢٠٠٠		المخزون (أراضي مستردة)
١٥٠٥		إجمالي الأرباح المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط ـ سنة ١٤٠٦
٧٩٥		مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها
	٤٣٠٠	عملاء عقود التقسيط

أحسب معدل الربح الإجمالي على المبيعات الأصلية، وما هو المصدر المحتمل لمبلغ الـ ٢٠٠٠ ريال الذي جعل به حساب المخزون مديناً؟.

(٦) ما القيمة العادلة الجارية التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد قيمة السلعة المستبدلة؟ وما المعالجة المحاسبية التي توصي بها عن أي زيادة في القيمة الاستبدالية المحددة للعملاء عن السلعة المستبدلة؟.

(٧) ما الظروف الواجب توافرها بصفة عامة قبل استخدام أساس الاستحقاق للمحاسبة عن بيع أراضي بالتقسيط؟.

(٨) ناقش التبويب المناسب للأرباح الإجمالية المؤجلة عن مبيعات أراضي بالتقسيط على أن تشتمل إجابتك على ما سبق من اعتبارات عملية ونظرية في هذا المجال.

(٩) لماذا تختلف بضاعة الأمانة عن بيع البضاعة؟.

(١٠) تبيع «شركة النوشان» بضاعتها نقداً، وبالأجل بشروط ائتمان تقضي بالسماح بالسداد خلال فترة طولها ٣٠ يوماً، كما تقوم بعمليات بيع أخرى عن طريق وكلاء البيع. إشرح كيف تختلف طريقتي البيع فيما يتعلق بالوقت الذي تعتبر

فيه الأرباح محققة. وما العلاقة، إن وجدت، الموجودة بين تحقق الربح وتسلم النقدية بمعرفة شركة النوشان؟.

(١١) إذكر الأسباب التي تجعل استخدام نظام بضاعة الأمانة مفيداً لكل من الأصيل والوكيل.

(١٢) تسلمت «شركة الراشد» في ٣٠ من ذي الحجة، تقريراً من أحد وكلائها يفيد بأنه قد باع ٤٠ محركاً من محركات السيارات التي في حيازته بصفة أمانة والبالغ عددها ١٠٠ محرك، إلا أنه لم يرفق شيكاً بقيمة المستحق لها مع هذا التقرير. وقد أشار في تقريره إلى أن الدفع سيتم مؤخراً. وتمسك شركة الراشد سجلاتها المحاسبية على أساس السنة التقويمية (الهجرية) وتستخدم نظام المخزون المستمر، وقد حددت أرباح مبيعات بضاعة الأمانة بصورة مستقلة عن أرباح المبيعات العادية. ما الأجراء المحاسبي، إن وجد، الواجب اتباعه من جانب شركة الراشد في ٣٠ من ذي الحجة بخصوص تقرير الوكيل؟.

(١٣) تستخدم «شركة الراضي» بطاقات الأوامر الإنتاجية في تجميع تكاليف انتاج المحركات الخاصة بالسفن صغيرة الحجم. وقد تم انتاج الأمر الإنتاجي رقم «ك - ٣٧» والذي يتكون من ١٠٠ محرك متماثل بتكلفة قدرها ١٤٠٠٠ ريال، وذلك في ٢٠ من ربيع الأول. وتم شحن ٢٥ محركاً كأمانة إلى الموزع الموجود في مدينة الدمام، وإرسال ٢٥ محركاً أخرى إلى وكيل لها في مدينة جدة. وكانت المحركات المتبقاة وعددها ٥٠ محركاً موجودة بمخازن الشركة في ٣٠ من ربيع الأول (نهاية السنة المالية). ولم يرسل أي من الوكيلين كشف بحساب المبيعات عن شهر ربيع الأول. حدد كمية وقيمة المحركات التي يجب أن تظهر في الميزانية العمومية لشركة الراضي في ٣٠ من ربيع الأول.

(١٤) وضح بالنسبة لكل حساب من حسابات الأستاذ التالية، ما إذا كان ينتمي إلى دفتر الأستاذ العام للأصيل أو للوكيل، وأي منها يكون رصيده العادي مديناً أو دائناً، وكيف يبوب كل منها في القوائم المالية:

أ - تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة.

ب - بضاعة الأمانة المرسلة.
جـ - مبيعات بضاعة الأمانة.
د - بضاعة الأمانة الواردة.

(١٥) ما الفرق، أن وجد، الذي تراه بين تكاليف الشحن للخارج الخاصة بالمبيعات العادية، وتكاليف الشحن للخارج الخاصة ببضاعة الأمانة المرسلة؟.

(١٦) تقوم «**شركة الجلوى**» بتسويق جزء من بضاعتها باستخدام نظام بضاعة الأمانة، على الرغم من أن معظم بضاعتها تباع بالأجل بشروط تسمح بالسداد خلال فترة اثنتان طولها ٣٠ يوماً. ويتم تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء في فواتير مبيعات يتم ترحيل قيمتها إلى الجانب المدين من حسابات العملاء وفي الجانب الدائن من حساب المبيعات. ولا تعتمد الشركة في مراجعة سجلاتها وقوائمها المالية على المحاسبين والمراجعين القانونيين. وقد طلب منك، بناء على اقتراح من بنك الشركة، أن تقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة عن العام الجاري. ما الإجراء الاستثنائي الذي يجب أن تتبعه حيال الأسلوب الذي تنتهجه شركة الجلوى في المحاسبة عن بضاعة الأمانة؟ إشرح. وما قيود التسوية، إن وجدت، اللازمة في نهاية السنة المالية؟.

ثانياً - التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

(١) باعت «شركة الوراقي» آلة إلى شركة الورداني «في غرة المحرم سنة ١٤٠١ هـ. ويبلغ سعر البيع النقدي لهذه الآلة ٣٧٩ ١٠٠ ريال، إلا أن البيع بعقد تقسيط يستلزم سداد أقساط سنوية متساوية قيمة كل منها ١٠٠ ٠٠٠ ريال مشتملة على فوائد بمعدل ١٠٪ ولمدة خمس سنوات. ويستحق القسط الأول في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ. ما قيمة إيراد

الفوائد التي يجب تضمينها في قائمة دخل شركة الوراقي عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٣ هـ (العام الثالث للعقد)؟.

أ ـ ١٨٠ ٢٤ ريال.
ب ـ ٨٧١ ٢٤ ريال
جـ ـ ٩١٠ ٣٧ ريال.
د ـ ٠٠٠ ٥٠ ريال
هـ ـ مبلغ آخر هو. . . . .

(٢) تتضمن قوائم أسعار أحد موزعي السيارات طرازاً جديداً من السيارات تكلفة الوحدة منه ٥٠٠٠ ريال بسعر ٨٠٠٠ ريال. ويرغب أحد العملاء في استبدال سيارته القديمة التي قدر لها قيمة استبدالية مقدارها ٢٠٠٠ ريال مقابل سيارة من الطراز الجديد على أن يسدد الرصيد المتبقي وقدره ٦٠٠٠ ريال على ٢٤ قسطاً شهرياً متساوياً قيمة كل منها ٣١٠ ريال مضافاً إليه الفوائد المستحقة. ويتوقع الموزع بيع السيارة القديمة بمبلغ ١٨٠٠ ريال بعد إعادة تجديدها بتكلفة مقدارها ٣٠٠ ريال. ويبلغ معدل الربح الإجمالي العادي على السيارات المستعملة ١٠٪. يجب على محاسب الموزع عند إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات عملية بيع السيارة الجديدة:
أ ـ جعل حساب مخزون (السيارات المستبدلة) مديناً بمبلغ ٢٠٠٠ ريال.
ب ـ جعل حساب مخزون (السيارات الجديدة) دائناً بمبلغ ٤٣٢٠ ريال.
جـ ـ جعل حساب المبيعات بالتقسيط دائناً بمبلغ ٧٣٢٠ ريال.
د ـ جعل حساب خسائر الاستبدال مديناً بمبلغ ٦٨٠ ريال.

(٣) أي العناصر التالية لا يعتد به عند تحديد القيمة العادلة الجارية للسلعة المستردة في حالة التوقف عن سداد أقساط عقد البيع؟.

أ ـ الربح الإجمالي المؤجل عن العقد في تاريخ التوقف عن السداد.
ب ـ التكاليف اللازمة لإعادة تهيئة وتجديد السلعة.
جـ ـ الربح الإجمالي العادي عن إعادة بيع السلعة.
د ـ سعر البيع المتوقع للسلعة (بعد إعادة تجديدها).

(٤) تسلم «راشد الجرمي» بضاعة أمانة عبارة عن ١٠٠ لعبة أطفال من «شركة الفتيحي» في ٧ من شوال ١٤٠٢ هـ. وتقضي تعليمات شركة الفتيحي إلى راشد بأن يبيع اللعبة الواحدة من هذه اللعب بمبلغ ١٠٠ ريال، والذي يكفل معدل ربح إجمالي قدر ٢٠٪ لشركة الفتحي. وقد دفع راشد مبلغ ٢٤٠ ريال في ٧ من شوال ١٤٠٥ هـ مقابل تكاليف شحن هذه البضاعة إليه. يجب على الراشد أن يجعل حساب « ضاعة الأمانة الواردة ـ شركة الفتيحي» مديناً، في ٧ من شوال ١٤٠٥ هـ، بمبلغ:

أ ـ ٢٤٠ ريال.

ب ـ ١٠٠٠٠ ريال.

جـ ـ ٨٠٠٠ ريال.

د ـ ٨٢٤٠ ريال

هـ ـ مبلغ آخر هو.......

(٥) يشتمل المخزون السلعي «لشركة الشربيني» في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، على البنود التالية:

بضاعة أمانة (لشركة الشربيني) بسعر البيع (يتضمن نسبة إضافة مقدارها ٤٠٪ من التكلفة)	٧٠٠٠ ريال
بضاعة مشتراة، بالطريق (شحنت من المورد على أساس فوب مكان الشحن)	٦٠٠٠ ريال
بضاعة أمانة للغير	٤٠٠٠ ريال
بضاعة مبيعة بحق الرد (سعر البيع ٢٥٠٠، والتكلفة ٢٠٠٠)	٢٥٠٠ ريال

يجب تخفيض المخزون السلعي لشركة الشربيني، في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، في ضوء المعلومات السابقة بمبلغ:

أ ـ ٦٥٠٠ ريال.

ب ـ ٧٣٠٠ ريال.

جـ ـ ٨٥٠٠ ريال.

د ـ ١٣٥٠٠ ريال.

هـ ـ مبلغ آخر هو......

التمريـن الثانـي:

باعت «شركة العلوي للأراضي» قطعـة أرض تكلفتها ٣٠ ٠٠٠ ريـال بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال من رمضان ١٤٠١ هـ. وقد تسلمت شركة العلوي مبلغ ٨ ٠٠٠ ريال مقدماً، وسيتم سداد الرصيد المتبقي بمعدل ٣ ٠٠٠ ريال كل ثلاثة أشهر، تبدأ في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ. وقد وافق المشتري، بالإضافة إلى ذلك، على دفع فائدة بمعدل ربع سنوي قدره ٢٪ على الرصيد غير المسدد من المبلغ الأصلي. ولما كانت نسبة عدم التأكد من تحصيل الأقساط عاليـة، فقد إختـارت الشركة إستخـدام أسلوب التقسيط للتقريـر عن الأربـاح لكـل من أغراض المحاسبة المالية وضرائب الدخل.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل (مع تجاهل مصروفات البيع):

أ ـ بيع الأراضي.

ب ـ تسلم القسط الأول في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ.

جـ ـ الأربـاح المحققة عن سنـة ١٤٠١ هـ وفقاً لأسلوب التقسيط في المحاسبة.

التمرين الثالـث:

باعت «شركة النور» في بداية سنة ١٤٠١ هـ، قطعة أرض قيمتها الدفترية ٤٠ ٠٠٠ ريـال بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال. وقـد دفع المشـتري مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال مقدماً ووافق على سداد المتبقي بالإضافة إلى الفوائد على ثـلاثة أقسـاط سنويـة متساوية تبدأ في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ.

المطلــوب:

إعداد ورقة عمل، بإفتراض أن التحصيل تم حسب الإتفاق، توضح إجمالي الـربح الـذي ستعترف بـه الشركة عن كـل سنة، وذلـك في ظل (مـع تجاهـل مصروفات البيع):

أ ـ أساس الإستحقاق.
ب ـ أسلوب التقسيط.
جـ ـ أسلوب إسترداد التكلفة.

التمرين الرابـع:

كان معدل الأرباح الإجمالية «لشركة الشواربي» ٣٥٪، و٣٣٪، و ٣٠٪، من سعر البيع للسنوات ١٤٠١ هـ، و١٤٠٢، ١٤٠٣ هـ على التوالي. وفيما يلي أرصدة الحسابات المتاحة في نهاية سنة ١٤٠٣ هـ:

مبيعات	عملاء عقود التقسيط	الأرباح الإجمالية المؤجلة (قبل التسوية)
سنة ١٤٠١ هـ	٦ ٠٠٠ ريال	٧ ٢٣٠ ريال
سنة ١٤٠٢ هـ	٦١ ٥٠٠	٦٠ ٧٥٠
سنة ١٤٠٣ هـ	١٩٥ ٠٠٠	١٢٠ ١٥٠

تتضمن حسابات عملاء عقود التقسيط والأرباح الإجمالـة المؤجلة الفوائـد والمصروفات المحملة.

المطلــوب:

إجراء قيد يومية في نهاية ١٤٠٣ هـ لتسجيل الأرباح الإجمالية المحققة عن المبيعات بالتقسيط.

التمرين الخامـس:

بـاعت «شركـة الـراضي» في سنـة ١٤٠٥ هـ، سلعـة بعقـد تقسيط بمبلغ ١ ٦٠٠ ريال بربح إجمالي قدره ٢٥٪ من التكلفة. وقد تم تحصيل مبلغ إجمالي قدره ٦٠٠ ريال عن هذا العقد خلال سنة ١٤٠٥ هـ، ولم يتم تحصيل أي مبلغ عن هذا العقد خلال سنة ١٤٠٦ هـ، وعليه تم إسترداد السلعة. وكانت القيمة العـادلة الجارية لهـذه السلعة ٦٨٠ ريـال، إلا أن محاسب شركـة الراضي سجـل عملية الإسترداد على النحو التالي:

١٠٠٠ مخصص حسابات عملاء عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها
١٠٠٠ عملاء عقود التقسيط سنة ١٤٠٥
لإعدام حسابات عملاء عقود التقسيط الذين توقفوا عن السداد

المطلــوب:

إجراء قيد يومية لتصحيح السجلات المحاسبية، بإفتراض أن حسابات الأستاذ لم تقفل عن سنة ١٤٠٦ هـ، وأن سياسة الشركة تقوم على أساس إستخدام مخصص لحسابات عمـلاء عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها، وبتجاهل الفوائد والمصروفات المحملة، وإفتراض أن شركة الراضي تسجل المبيعات بالتقسيط على أساس الإستحقاق.

التمرين السادس:

باعت «شركة الجفالي» سيارة جديدة بسعرها المحدد في قائمة الأسعار ومقداره ٦٦٠٠ ريال، وتسلمت مبلغ ٣٠٠ ريال نقداً، وسيارة مستخدمة قيمتها الإستبدالية ١٥٠٠ ريال، على أن يسدد الباقي وقدره ٤٨٠٠ ريال على ٢٤ قسطاً شهرياً متساوياً. وكانت تكلفة السيارة الجديدة ٥١٠٠ ريال. وتتوقع شركة الجفالي أن تعيد تجديد السيارة المستبدلة بتكلفة مقدارها ٢٠٠ ريال، وأن تعيد بيعها بمبلغ ١٣٠٠ ريال. وتباع السيارات المستعملة عادة بربح إجمالي قدره ٢٥٪ من سعر البيع.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل (مع تجاهل الفوائد والمصروفات المحملة):

أ ـ بيع السيارة الجديدة.

ب ـ تكاليف تهيئة وتجديد السيارة التي تم الحصول عليها في عملية الإستبدال.

جـ ـ بيع السيارة المستعملة نقداً بسعر ١٢٥٠ ريال (بخسارة).

التمرين السابع:

تبيع «شركة العدوي» البضاعة بعقود بيع بالتقسيط على ثلاث سنوات. وكانت نتائج عمليات الشركة في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ هـ، نهاية العام المالي الأول لها، وقبل ضرائب الدخل على النحو التالي:

مبيعات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال
تكلفة البضاعة	٧٠٠ ٠٠٠	
مصروفات العمليات	٨٠ ٠٠٠	ريال

وكان رصيد حساب عملاء عقود التقسيط في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ هـ، ٦٠٠ ٠٠٠ ريال، وليس من الضروري عمل مخصص لحسابات عملاء عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها.

المطلــوب:

إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل ضرائب الدخل في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ هـ، بإفتراض أن شركة العدوي تحاسب عن المبيعات طبقاً لأساس الإستحقاق لأغراض المحاسبة المالية، وطبقاً لأسلوب التقسيط للمحاسبة عن ضرائب الدخل، وبإفتراض أن ضرائب الدخل ٤٥٪.

التمرين الثامن:

تستخدم «شركة الربيعان»، لأغراض المحاسبة المالية، أساس الإستحقاق للمحاسبة عن المبيعات بالتقسيط، كما تستخدم أسلوب التقسيط لأغراض المحاسبة عن ضرائب الدخل. ولا توجد أي فروق أخرى بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة. وكان الدخل المحاسبي قبل الضرائب لشركة الربيعان ٥٠٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ، ويصل معدل ضرائب الدخل ٦٠٪. ويتضح من السجلات المحاسبية لضرائب الدخل أن هناك أرباحاً إجمالية مؤجلة عن المبيعات بالتقسيط مقدارها ٨٠ ٠٠٠ ريال، و ١٢٠ ٠٠٠ ريال في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠١ هـ، و ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ، على التوالي.

المطلـــوب:

إجراء قيد أو قيود اليومية اللازمة لتسجيل مصروف ضرائب الدخل الخاص بشركة الربيعان عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ.

التمرين التاسـع:

يظهر حساب بضاعة الأمانة المرسلة في السجلات المحاسبية لشركة الرمضاني عن سنة ١٤٠١ هـ، على النحو التالي:

التاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
	إرسال ٢٠ وحدة	٣٢٠٠		٣٢٠٠
	تكاليف الشحن المدفوعة بمعرفة الأصيل	٢٦٠		٣٤٦٠
	تكاليف تعبئة حدثت بمعرفة الوكيل	١٠٠		٣٥٦٠
	عمولة عن بيع ١٢ وحدة	٣٦٠		٣٩٢٠
	سعر بيع ١٢ وحدة		٣٦٠٠	٣٢٠

وقد جعلت شركة الرمضاني حساب بضاعة الأمانة مديناف بكافة التكاليف المتعلقة ببضاعة الأمانة، ودائناً بسعر البيع الإجمالي للوحدات المبيعة. وبلغت النقدية المتسلمة من الوكيل ٣١٤٠ ريال.

المطلــوب:

أ ـ إجراء قيد يومية في السجلات المحاسبية للأصيـل لتصحيح حسـاب بضاعة الأمانة المرسلة في نهاية سنة ١٤٠١ هـ، بافتراض أن أرباح بضاعة الأمانة تحدد بصورة مستقلة. (وضع كافة العمليات الحسابية).

ب ـ إجراء قيود اليومية التي تظهر في السجلات المحاسبية للوكيل، بافتراض أن أرباح بضاعة الأمانة تحدد بصورة مستقلة، وأن بيع البضاعة يتم نقداً، وأن الوكيل قد أرسل حوالة بالمستحق بالكامل للموكل في نهاية سنة ١٤٠١ هـ.

التمرين العاشر:

تقوم «شركة الفهيد» بتسوق أجهزة الراديو الخاصة بها عن طريق تجار التجزئة كبضاعة أمانة، وتجعل حسابات العملاء مدينة بسعر التجزئة لبضاعة الأمانة من هذه الأجهزة، وحساب المبيعات دائناً به.

وتجعل مصروفات الفترة المحاسبية الحالية مدينة بكافة التكاليف المتعلقة بأجهزة الراديو المرسلة بصفة أمانة، كما تجعل حسابات العملاء دائنة بصافي المتحصلات من الوكلاء.

وقد قامت الشركة بشحن ٥٠٠ جهاز راديو إلى «محلات الموسى» خلال شهر ذي الحجة، وتبلغ تكلفة الجهاز الواحد ٦٠ ريالاً، وسعر بيعه بالتجزئة ١٠٠ ريال. وبلغت تكاليف شحن هذه البضاعة ١١٠٠ ريال جعل حساب مصروفات الشحن مديناً بها بمعرفة للأصيل. وقد قامت «محلات الموسى» بتحويل مبلغ ٣٥٥٥٠ ريال لشركة الفهيد في ٣٠ من ذي الحجة كتسوية إجمالية حتى تاريخه، وقامت الشركة بجعل حسابات العملاء دائنة بهذا المبلغ، كما خصم الوكيل عمولته ومقدارها ١٠ ريالات عن كل جهاز مبيع، وخصم كذلك مبلغ ٤٥٠ ريالاً كمصروفات توزيع عن الأجهزة المبيعة.

المطلـــوب:

أ ـ حساب عدد أجهزة الراديو المبيعة بمعرفة الوكيل (محلات الموسى).

ب ـ إجراء قيد اليومية اللازم لتصحيح السجلات المحاسبية للأصيل في ٣٠ من ذي الحجة. بافتراض أن السجلات المحاسبية ما زالت مفتوحة وأن الشركة تستخدم نظام المخزون المستمر، ومفترضاً كذلك أن أرباح بضاعة الأمانـة تحدد بصورة مستقلة باستخدام حسابات للإيرادات والمصروفات خاصة بها، مع مراعاة تخصيص التكاليف الخاصة ببضاعة الأمانة بين الأجهزة المبيعة، والمخزون من هذه الأجهزة.

التمرين الحادي عشر:

فيما يلي المعلومات المتعلقة بالمبيعات العادية ومبيعات بضاعة الأمانة «لشركة الألفي» عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ:

	المبيعات العادية	مبيعات بضاعة الأمانة	الإجمالي
المبيعات	١٢٠ ٠٠٠ ريال	٣٠ ٠٠٠ ريال	١٥٠ ٠٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المبيعة	٨٤ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	؟	١ ٧٦٠	١٦ ٩١٠

وتبلغ مصروفات ضرائب الدخل ٢٠٪ على الدخل المحاسبي قبل الضرائب. وقد تأكدت من وجود بضاعة تكلفتها ٥٠٠ ٦ ريال في حيازة الوكلاء وتم تضمينها في تكلفة بضاعة الأمانة المبيعة. وتم تخصيص مبلغ ١٥٠ ١٥ ريال (أكثر من نصفها ثابت) بين المبيعات العادية ومبيعات الأمانة على أساس الحجم. وتتضمن مصروفات العمليات المتعلقة بمبيعات الأمانة عمولة مقدارها ٥٪. وتكاليف مقدارها ٢٦٠ ريال تمت بمعرفة الوكلاء وترتبط بكل بضاعة الأمانة التي أرسلت إليهم وتكلفتها ٠٠٠ ٢٦ ريال.

المطلــوب:

إعداد قائمة دخل توضح صافي الدخل عن المبيعات العادية، ومبيعات الأمانة، وإجمالي المبيعات من خلال أعمدة مستقلة. ثم قدم توصياتك لإدارة الشركة بخصوص إستمرارها من عدمه في البيع بإستخدام نظام الأمانة.

ثالثاً: الحالات

الحالة الأولى:

يعمل كل من «إبراهيم المقرن»، و«علي المحيمد» محاسبان قانونيان ويسعيان إلى إنشاء قسماً في مكتبهماخاصاً بالإستشارات والخدمات الإدارية في مجال مزاولتهما للمهنة. وقد أتاحت «شركة البدوي» لهما الفرصة الملائمة للقيام بهذا العمل. وتنتج شركة البدوي نوعاً من الآلات وتبيعها مباشرة من خلال محلات تجارة الجملة، وبعض محلات تجارة التجزئة الكبيرة. ومن خلال محادثة تليفونية تتعلق ببعض الأمور الخاصة بضرائب الدخل بين كل من مدير شركة البدوي وإبراهيم المقرن، طرح مدير الشركة السؤال التالي عليه: «نحن نهتم ببيع منتجاتنا على أساس بضاعة الأمانة بالإضافة إلى منافذ التوزيع الحالية، فهل هناك من جدوى إذا ما أنشأنا نظاماً محاسبياً يوضح بصورة مستقلة صافي الدخل المكتسب عن مبيعات الأمانة؟ ، وإنني لا أملك الوقت الكافي لمناقشة هذا الموضوع الآن ولكن أكتب لي تقريراً حول هذا الموضوع، ودع لي فرصة دراسة ما جاء به.»

المطلــوب:

إعداد تقرير توضح به ما ينبغي على إبراهيم المقرن كتابته إلى مدير شركة البدوي على أن يشتمل على أي إفتراضات تراها ضرورية، وعلى ملخصاً بما صدر بهذا الخصوص في الحقل المحاسبي، والبدائل المتاحة.

الحالة الثانيـة:

تقـوم «شركة صـوت الموسيقى» ببيـع أجهزة سـتريو، وتمسـك سجـلاتهـا المحاسبية على أساس السنة التقويمية (الهجرية). وقد باعت جهاز ستريو إلى أحد العملاء في غرة شوال سنة ١٤٠١ هـ، وتبلغ تكلفة هذا الجهاز ٨٠٠ ريال، وسعر بيعه ١٢٠٠ ريال. وقد تسلمت الشركة من العميل مبلغ ٣٠٠ ريال مقدماً وعقداً يقضي بسداد الباقي على أساس قسط شهري متساوي مقداره ٥٠ ريالاً يدفع في اليوم الأول من كل شهر من الثمانية عشرة شهراً التالية. ولم تضاف إلى العقد أية فوائد أو مصروفات محملة. وقد سدد العميل القسـطين المستحقين في غـرة ذي القعدة وغرة ذي الحجة من سنة ١٤٠١ هـ، كما سدد سبعـة أقساط من سنـة ١٤٠٢ هـ، ثم توقف عن سداد باقي الأقساط، وعليه قامت الشركة بإسترداد هذا الجهاز في غرة ذي القعدة سنة ١٤٠٢ هـ.

المطلــوب:

أ ـ حدد ثلاثة مبالغ مختلفة يمكن التقرير عنها كدخل محقق من هذه العملية عن سنة ١٤٠١ هـ، ثم وضح الظروف أو الحالات التي يكون في ظلها كل مبلغ من هذه المبالغ مقبولاً.

ب ـ أي من المبالغ الثلاثة، بغض النظر عن الإعتبارات الخاصة بضرائب الدخل تعتقد أنه يحظى بتأييد قوى من الناحية النظرية؟ وأي منها يحظى بتأييد ضعيف؟ إشرح.

جـ ـ إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل عملية إسترداد الجهاز في ظل أسلوب التقسيط في المحاسبة، بإفتراض أن قيمة الجهاز الذي تم إستعادتـه في غرة ذي القعدة ١٤٠٢ هـ تبلغ ٢٠٠ ريال بسعر الجملة، و٣٠٠ ريال بسعر التجزئة، مع

الشرح الكامل للمبررات المناسبة لقيد اليومية وبإفتراض أن الشركة لا تستخدم مخصصاً لعقود التقسيط المشكوك في تحصيلها.

الحالـة الثالثـة:

تستخدم «شركة فرناس» نظام البيع بالتقسيط في بيع منتجاتها من الأثاث وتستخدم أسلوب التقسيط في المحاسبة للتقرير عن الأرباح الإجمالية من المبيعات، بغرض إعداد إقراراتها الضريبية، أما بالنسبة لأغراض المحاسبة المالية فهي تعتبر الأرباح الإجمالية تحققت بالكامل في سنة البيع.

المطلـوب:

أ ـ شرح أسلوبين مختلفين للتقرير عن الأرباح الإجمالية.

ب ـ شرح إستخـدام أسلوب التقسيط في المحاسبـة لأغـراض ضرائب الدخل.

جـ ـ توضيح آثار الإستخدام المتزامن لهذين الأسلوبين في المحاسبة بمعرفة شركة فرناس على صافي دخلها السنوي. وما التوصية التي تراها مناسبة بالنسبة لهذه الشركة بخصوص إعداد قائمة الـدخل طبقـاً للمبادىء المحـاسبية المقبـولة والمتعارف عليها؟

الحالة الرابعـة:

تبيع «شركة فنادق شيراتون» تراخيص عمل تحت إسمها لعدد من الفنادق المستقلة في جميع أنحاء العالم. ويشتمل العقد مع المرخص له على الشروط التالية:

١ ـ يحمـل الـترخيص بـرسـوم مبـدئيـة مقـدارهـا ٣٠٠٠٠ دولار، منهـا مبلغ ٥٠٠٠ دولار يستحق عند توقيـع العقد، والبـاقي بسند أذني غـير حامـل للفوائد يسدد بواقع ٥٠٠٠ دولار في نهاية كل سنة من السنـوات الخمس التالية.

٢ ـ ترد كافة رسوم الترخيص المبدئية المحصلة بمعرفة المرخص، ويلغى المتبقي من

الإلتزام إذا، لأي سبب، فشل المرخص له في فتح الترخيص.

٣ - يلتزم المرخص، مقابل رسوم الترخيص المبدئية، بالآتي. (١) مساعدة المرخص له في إختيار الموقع المناسب للمنشأة و(٢) التفاوض لإستئجار الأرض اللازمة للبناء و(٣) الحصول على التمويل اللازم والمساعدة في تصميم المباني، و(٤) الإشراف على البناء والتشييد، و(٥) إعداد السجلات المحاسبية وسجلات ضرائب الدخل، و(٦) تقديم الخدمات والإستشارات لفترة خمس سنوات والتي تلزم في مثل هذه الحالات كتدريب الموظفين والإداريين، ومراقبة الجودة، وترويج المنتج (أو الخدمة).

٤ - يلتزم المرخص له بدفع، بالإضافة إلى رسوم الترخيص المبدئية، أتعاب شهرية مقدارها ٢٪ من المبيعات مقابل عملية تخطيط الوجبات، وإبتكار طرق جديدة للطهي، والإمتيازات الممنوحة على المشتريات من المرخص وذلك بأسعار تعادل الأسعار السائدة في السوق أو بأقل منها. وتقدر إدارة شركة فنادق شيراتون قيمة الخدمات التي ستقدم للمرخص له في تاريخ توقيع العقد بمبالغ تصل إلى ٥٠٠٠ دولار على الأقل. وقد قام جميع المرخص لهم بالعمل تحت إسم الشركة بفتح مواقع عملهم حسب الجدولة الزمنية لها، كما لم يتوقف أحد منهم عن سداد المستحق من أوراق القبض المسحوبة عليهم، وسيتم تقدير الإئتمان الممنوح لجميع المرخص لهم على أساس معدل الفائدة الحالى وقدره ١٠٪. وتبلغ القيمة الحالية لخمسة أقساط عادية سنوية متساوية قيمة كل منها ٥٠٠٠ دولار ومخصومة بمعدل ١٠٪ مبلغ ١٨٩٥٤ دولار.

المطلـوب:

أ - مناقشة الأساليب البديلة التي يمكن لشركة فنادق شيراتون إستخدامها للمحاسبة عن رسوم الترخيص المبدئية، وتقييم كل أسلوب بتطبيق المبادىء المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها على هذه الحالة. وإجراء قيود اليومية المتعلقة بكل أسلوب قمت بشرحه ومناقشته، ومع إفتراض إستخدام حساب للخصم على أوراق القبض.

ب - متى يجب على شركة فنادق شيراتون، في ضوء طبيعة التعاقد مع

المرخص لهم السابق ذكرها، الإعتراف بالإيرادات؟ ناقش السؤال الخاص بتحقق الإيراد عن كل من رسوم الترخيص المبدئية والأتعاب الإضافية الشهرية بنسبة ٢٪ من المبيعات، ثم أعد قيود اليومية الموضحة لكل من نوعي الإيراد.

جـ - بإفتراض أن شركة فنادق شيراتون تبيع بعض التراخيص بمبلغ ٤٠٠٠٠ دولار، والذي يشتمل على مبلغ ١٠٠٠٠ دولار عن تأجير معدات عمرها الإقتصادي ١٠ سنوات، وأن مبلغ ١٥٠٠٠ دولار من هذه الرسوم يستحق فوراً، والباقي بسند أذني غير حامل للفوائد يسدد على أقساط سنوية متساوية قيمة كل منها ٥٠٠٠ دولار، وأن المبلغ الخاص بتأجير المعدات وقدره ١٠٠٠٠ دولار، غير قابل للرد في حالة توقف المرخص له عن العمل، وأن ملكية المعدات تبقى من حق المرخص. ما الأسلوب الذي يفضل إتباعه للمحاسبة عن الجزء الخاص بالإيجار من رسوم الترخيص المبدئية؟ إشرح.

رابعاً المشاكل:

المشكلة الأولي:

تبيع «شركة الجريس للتكنولوجيا» أجهزة كمبيوتر، وقد أبرمت عقد بيع بالتقسيط مع «شركة الرشودى» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٥ هـ عن فترة طولها سبع سنوات تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١١ هـ. وتدفع قيمة العقد على أقساط سنوية متساوية قيمة كل منها ١٠٠٠٠٠٠ ريال وتستحق في الثاني من المحرم من كل سنة، على أن يدفع القسط الأول في الثاني من المحرم ١٤٠٥ هـ.

وفيما يلي المعلومات الإضافية:

١ - يبلغ سعر البيع النقدي لجهاز الكمبيوتر ٥٣٥٥٠٠٠ ريال.
(١٠٠٠٠٠٠ × ٥٫٣٥٥ القيمة الحالية لسبعة أقساط مقدمة قيمة كل منها ريال واحد بمعدل ١٠٪ = ٥٣٥٥٠٠٠ ريال).

٢ - تبلغ تكلفة جهاز الكمبيوتر ٤٢٨٤٠٠٠ ريال.

٣ - يبلغ مقدار الفوائد المرتبطة بفترة التقسيط ١٦٤٥٠٠٠ ريال على أساس معدل الفائدة المحدد (والمناسب) وقدره ١٠٪. وتستخدم الشركة لأغراض

المحاسبة عن ضرائب الدخل، أساس الإستحقاق في تسجيل إيراد الفوائد.

٤ ـ تحصيل حسابات عملاء عقود التقسيط مؤكد بدرجة معقولة.

٥ ـ تتلائم عملية البيع بالتقسيط مع المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط لأغراض ضرائب الدخل.

٦ ـ يبلغ معدل ضرائب الدخل ٤٥٪.

المطلــوب:

أ ـ تحديد الدخل (أو الخسائر) المحاسبي قبل الضرائب الـذي يجب على الشركة إثباته لأغراض المحاسبة المالية كناتج لهذه العملية عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، وتحديد إيراد الفوائد عن هذه السنة مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لذلك.

ب ـ تحديد مقدار ضرائب الدخل المؤجلة، إذا وجدت، والتي يجب على الشركة إثباتها لأغراض المحاسبة المالية نتيجة لهذه العملية عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لذلك.

جـ ـ إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل مصروف ضرائب الدخل في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، نتيجة لهذه العملية، مـع تجاهـل أي مصروفات أخـرى بخلاف تكلفة البضاعة المبيعة.

المشكلة الثانية:

تستخـدم «شركة النـوري» أسلوب التقسيط للمحاسبـة عن مبيعاتهـا من الأراضي التي أعيد استصلاحها، وذلك لكون تحصيل قيمة العقود غير مؤكد بدرجة معقولة. وفيما يلي الأرصدة الموجودة في حسابات عملاء عقود التقسيط في بداية ونهاية سنة ١٤٠٦ هـ:

	غرة محرم ١٤٠٦ هـ	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ
عمـلاء عقود التقسيط ـ سنة ١٤٠٤ هـ (كـانت المبيعـات وتكلفـة البضـاعـة المبيعـة عن سنـة ١٤٠٤ هـ ٦٠٠ ٠٠٠ ريـال، و ٤٨٠ ٠٠٠ ريـال على التوالي)	٤٢٠ ٠٠٠ ريال	٣٢٠ ٠٠٠ ريال
عمـلاء عقود التقسيط ـ سنـة ١٤٠٥ هـ (كـانت المبيعـات وتكلفـة البضـاعـة المبيعـة عن سنـة ١٤٠٥ هـ ٦٧٥ ٠٠٠ ريـال، و ٥٢٦ ٥٠٠ ريـال على التوالي)	٥٩٥ ٠٠٠	٤٧٠ ٠٠٠
عمـلاء عقود التقسيط ـ سنـة ١٤٠٦ هـ (كـانت المبيعـات وتكلفـة البضـاعـة المبيعـة عن سنـة ١٤٠٦ هـ ٩٢٠ ٠٠٠ ريـال، و ٦٩٠ ٠٠٠ ريـال على التوالي	ـ	٨٠٠ ٠٠٠

وقد بدأت الشركة أعمالها في أوائل سنة ١٤٠٤ هـ، وتبيع الأراضي بعقود تقسيط على ٦٠ شهراً.

وتقضي سياسة الشركة بعدم استخدام مخصصاً لعقود التقسيط المشكوك في تحصيلها، وتضمين الفوائد والمصروفـات المحملة عند تحـديد سعـر البيع وعنـد حساب معدلات الأرباح الإجمالية.

وقد توقف بعض العملاء عن السداد خلال سنة ١٤٠٦ هـ، فقامت الشركة باسترداد أرض قيمتها العادلة الجارية في تاريخ الاسترداد ٣٨٠٠ ريال. وسجلت الشركة عملية الاسترداد بجعل حسـاب المخزون مـديناً وحسـاب عملاء عقـود التقسيط ـ سنة ١٤٠٤ هـ دائناً بمبلغ ٣٨٠٠ ريال. وكان سعر بيع هذه الأرض في سنـة ١٤٠٤ هـ مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال، وحصـل من هذا المبلغ قبـل التوقف عن السداد مبلغ ٤٠٠٠ ريال.

المطلـوب:

أ ـ إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات قيمة الأرباح الإجمـالية المحققـة عن

السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

ب ـ إجراء أي قيود لازمة لتصحيح السجلات المحاسبية نتيجة المعالجة غير الصحيحة لعملية استرداد الأرض في سنة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة الثالثة:

تخطط «شركة العلوي لاستخدام أسلوب التقسيط للاعتراف بالأرباح الإجمالية عن مبيعات التقسيط لأغراض المحاسبة عن ضرائب الدخل. وسيتم الاعتراف بالأرباح الإجمالية عن المبيعات والمتوقع أن تكون ٤٠٪ من المبيعات، طبقاً لهذا الأسلوب، على أساس الأقساط المتسلمة نقداً فقط، وسيؤدي هذا إلى تأجيل الاعتراف بجزء من الدخل الخاضع للضريبة حتى فترات محاسبية مستقبلة بما يعادل ٤٠٪ من رصيد آخر السنة لحسابات عقود التقسيط. ونتيجة للتأكد بدرجة معقولة من تحصيل سعر البيع بالكامل، ولأغراض المحاسبة المالية فستعترف الشركة بكافة الأرباح الإجمالية عند واقعة البيع. وفيما يلي بعض المعلومات التي أعدتها الشركة كجزء من الأنشطة الخاصة بتخطيط الدخل:

	١٤٠٦ هـ	١٤٠٧ هـ	١٤٠٨ هـ	١٤٠٩ هـ	١٤١٠ هـ
	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال
مبيعات التقسيط المتوقعة	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
أرصدة حسابات عملاء عقود التقسيط المتوقعة في نهاية السنة	٢٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٥٠ ٠٠٠	٥٢٥ ٠٠٠
الأرباح الإجمالية التي سيعترف بها:					
في السجلات المحاسبية	٤٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٧٢٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
في الإقرارات الضريبية	٣٢٠ ٠٠٠	٥٢٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠	؟	؟

المطلــوب:

أ ـ تحديد البندين اللذين تم إغفالهما من البيانات السابقة.

ب ـ تحديد الأرصدة التي يجب أن تظهر في حساب التزام ضرائب الدخل المؤجلة في نهاية كل سنة من السنوات الخمس، بافتراض أن معدل ضرائب الدخل ٤٥٪،

ثم حدد كيف ستبوب هذه الأرصدة في الميزانية العمومية (تذكر العلاقة المعروفة بين الأصول المتداولة ودورة التشغيل).

جـ ـ إعداد قائمتي الدخل الجزئيتين عن سنتي ١٤٠٦، و١٤١٠، بافتراض أن الموازنات الخاصة بهما أظهرت صافي دخلا قبل ضرائب الدخل مقداره ٢٢٠ ٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٦ هـ، و٣٥٠ ٠٠٠ ريال عن سنة ١٤١٠ هـ (وبافتراض أن الأحداث المخططة وقعت فعلاً)، مع بيان المخصصات المرتبطة بضرائب الدخل الحالية والمؤجلة في القوائم نفسها أو في الملاحظات المرفقة بها.

د ـ إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل ضرائب الدخل عن سنة ١٤١١ هـ، بافتراض أن الشركة قررت في بداية هذه السنة وقف البيع بنظام التقسيط، وأنه قد تم تحصيل كافة أرصدة حسابات عملاء التقسيط حتى نهاية هذا العام وبافتراض أن صافي الدخل قبل الضرائب عن سنة ١٤١١ هـ يبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال.

المشكلة الرابعة:

بدأت «شركة الهواري» عملياتها في سنة ١٤٠١ هـ. وتبيع الشركة بضاعتها بالتقسيط، وبالأجل لفترة ائتمان طولها ٣٠ يوماً. وفيما يلي ملخص بأنشطة الشركة عن سنة ١٤٠١ هـ:

المبيعات العادية	٣٦٠ ٠٠٠ ريال
مبيعات التقسيط، وتتضمن ٩٠ ٠٠٠ ريال فوائد مؤجلة ومصروفات محملة	٦٩٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات العادية	٢٠٣ ٠٠٠
تكلفة مبيعات التقسيط	٣٦٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	١٧٧ ٠٠٠
المتحصل نقداً من المبيعات العادية	٣١٠ ٠٠٠
المتحصل من مبيعات التقسيط، ويتضمن ٣٠ ٠٠٠ ريال فوائد ومصروفات محملة، وكل منها أصبح مكتسباً خلال سنة ١٤٠١ هـ.	٢٥٥ ٠٠٠

تستخدم الشركة نظام المخزون المستمر، ولا تضمن الفوائد والمصروفات المحملة عند تحديد الأرباح الإجمالية عن مبيعات التقسيط. ويبلغ معدل ضرائب الدخل ٤٥٪ من الدخل الخاضع للضريبة.

المطلــوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كل العمليات والتسويات الخاصة بسنة ١٤٠١ هـ، وباستخدام المعلومات الواردة في المشكلة فقط. وبافتراض استخدام أساس الاستحقاق لأغراض المحاسبة المالية وأسلوب التقسيط للمحاسبة عن ضرائب الدخل ويتجاهل الفوائد والمصروفات المحملة المستحقة في نهاية سنة ١٤٠١ هـ، وعدم إجراء قيود الإقفال.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة العمليات الخاصة بسنة ١٤٠١ هـ (مشتملة على القيود الخاصة بالأرباح الإجمالية المؤجلة والتسوية) باستخدام المعلومات الواردة في المشكلة، وبافتراض استخدام أسلوب التقسيط لأغراض المحاسبة المالية وضرائب الدخل، وعدم إجراء قيود الإقفال.

المشكلة الخامسة:

يتمثل الجزء الأكبر من إيرادات «شركة الفن الرفيع» في مبيعاتها عن طريق العديد من الوكلاء المنتشرين في جميع أنحاء المملكة. وتحدد الشركة أرباحها من مبيعات الأمانة باستخدام حسابات مستقلة لكل من المبيعات وتكلفة البضاعة المبيعة، والمصروفات. ويتم، وفقاً لنظام المخزون المستمر المصمم من قبل محاسب الشركة، حصر كافة التكاليف المرتبطة ببضاعة الأمانة وتسجيلها في حساب مخزون بضاعة الأمانة. وقد تمت العمليات التالية خلال الربع الأخير من سنة ١٤٠١ هـ مع وكيل جديد لها في مدينة جدة.

(١) أرسلت ٢٥ مخرطة تكلفتها ١٢٠٠٠ ريال، ودفعت ٥٠٠ ريال تكاليف شحنها وذلك في الثاني من شوال.

(٢) قامت بإرسال ميكانيكي إلى الوكيل في جدة لتركيب وسائل أمان لعشرة مخارط لم تبع بعد. وقد كانت تكاليف هذا التغيير كالآتي:

قطع غيار من مخزون الشركة تكلفتها ٦٠ ريالاً، ونفقات نقدية مقدارها ٤٠ ريالاً. وذلك في ٢٨ من ذي القعدة.

(٣) تسلمت في ٣٠ من ذي الحجة كشف حساب المبيعات وكان على النحو التالي:

مبيعات: ٢٠ وحدة بسعر الوحدة ٩٥٠ ريال		١٩٠٠٠ ريال
مصروفات: عمولة (١٥٪ × ١٩٠٠٠)	٢٨٥٠ ريال	
إعلان	٩٥	
تكاليف توزيع وتركيب عن الوحدات المبيعة	١٤٠	٣٠٨٥
الرصيد (مرفق بكشف الحساب شيك بالرصيد ورقمه ١٢٦٩)		١٥٩١٥ ريال

المطلــوب:

أ ـ إعداد ورقة عمل لشركة الفن توضح تخصيص التكاليف والمصروفات على الوحدات المبيعة بمعرفة الوكيل ومخزون بضاعة الأمانة في نهاية سنة ١٤٠١ هـ.

ب ـ إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة الفن لتسجيل عملياتها مع الوكيل الجديد، على أن تشتمل على قيد اليومية اللازم لتسجيل تكلفة مبيعات الأمانة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ.

المشكلة السادسة:

تبيع «**شركة تكنولوجيا الأخشاب**» مكاتب مصنوعة من خشب الورد عن طريق «**منشأة النبراس**» وكيلها الوحيد في مدينة عنيزة. ويمثل حساب الأستاذ التالي لأنشطة الأمانة لمنشأة النبراس عن شهر جمادى الأولى:

بضاعة الأمانة الواردة «منشأة النبراس»

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
٤ جمادى الأولى	مذكرة باستلام ١٠ مكاتب			
٤	دفع مصروفات الشحن والتأمين	٣٧٠		٣٧٠
٣٠	تكاليف توزيع عن ٦ مكاتب مبيعة	٢٤٠		٦١٠
٣٠	بيع ٦ مكاتب		١٤ ٥٤٤	١٣ ٩٣٤
٣٠	إيراد العمولة المحقق	٢ ١٨٠		١١ ٧٥٤
٣٠	مصاريف تخزين المكاتب الأربعة غير المبيعة	٧٢		١١ ٦٨٢
٣٠	نقدية محولة للموكل	٤ ٦٨٢		٧ ٠٠٠

تبلغ تكلفة المكتب في دفاتر شركة تكنولوجيا الأخشاب ١٤٤٠ ريال. وتقضي سياسة الشركة بتحديد أرباح مبيعات الأمانة بصورة مستقلة عن أرباح المبيعات المباشرة. وتستخدم شركة تكنولوجيا الأخشاب نظام المخزون المستمر، كما تمسك حساباً مستقلاً لبضاعة الأمانة المرسلة لكل وكيل، ويتم تسجيل كل التكاليف التي تخص بضاعة الأمانة من المكاتب في الجانب المدين من حساب بضاعة الأمانة المرسلة. ويتم تسجيل سعر البيع الأجمالي في الجانب الدائن من حساب مبيعات الأمانة عندما يقوم الموكل ببيع البضاعة والتقرير عنها، كما يتم جعل حساب بضاعة الأمانة المرسلة دائناً بتكلفة الوحدات المبيعة، وتحويل هذا المبلغ إلى حساب تكلفة مبيعات الأمانة (يجعل مديناً به).

المطلــوب:

أ ـ إجراء كل قيود اليومية اللازمة في السجلات المحاسبية للأصيل (شركة تكنولوجيا الأخشاب) خلال شهر جمادى الأولى، مع العلم بأنه تم شحن المكاتب إلى الوكيل في غرة جمادى الأولى.

ب ـ إعداد حساب بضاعة الأمانة المرسلة في دفتر الأستاذ الخاص بشركة تكنولوجيا الأخشاب، والذي يختص بعملياتها مع منشأة النبراس وموضحاً به كافة القيود التي تمت خلال شهر جمادى الأولى.

جـ ـ كيف تظهر أرصدة نهاية الشهر الواردة في حساب بضاعة الأمانة المرسلة وحساب بضاعة الأمانة الواردة في القوائم المالية للأصيل (منشأة التكنولوجيا)، والوكيل (منشأة النبراس) على التوالي في ٣٠ من جمادى الأولى؟.

المشكلة السابعة:

باعت **«شركة الوادي»** قطعة أرض غير ممهدة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ بمبلغ ٣١٨ ٦١١ ريال، وكانت قيمتها الدفترية في السجلات المحاسبية لشركة الوادي ١٧٩ ٩٩٧ ريال. وتتكون القيمة البيعية لقطعة الأرض من الآتي:

نقدية مدفوعة مقدماً في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠١ هـ	٥١ ٣١٠ ريال
ثلاثة سندات إذنية قيمة كل منها ١٠٠ ٠٠٠ ريال، يدفع أول سند منها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، متضمنة فوائد بمعدل سنوي قدره ٦٪ (القيمة الحالية لثلاث دفعات سنوية متساوية قيمة كل منها ريال واحد بمعدل ٦٪ = ٢٫٦٧٣ ٠١٢)	٢٦٧ ٣٠١
إجمالي القيمة المتسلمة	٣١٨ ٦١١ ريال

وقد قررت أن معدل ١٠٪ يكون أكثر معقولية للفوائد، وأن القيمة العادلة الجارية للسندات الإذنية الثلاثة يجب أن تحسب على النحو التالي:

القسط السنوي المستحق من السندات الثلاث	١٠٠ ٠٠٠ ريال
القيمة الحالية لثلاث دفعات سنوية متساوية قيمة كل منها ريالاً واحداً مخصومة بمعدل قدره ١٠٪	٢٫٤٨٦ ٨٥٢
القيمة العادلة الجارية للسندات الإذنية	٢٤٨ ٦٨٥ ريال

وقد سجلت شركة الوادي السندات الإذنية بالقيمة العادلة الجارية على أساس معدل عائد قدره ١٠٪ دون استخدام حساب للخصم على أوراق القبض. وسيتم تسجيل المكاسب المحققة كل سنة عن هذه العملية بالصافي بعد استبعاد ضرائب الدخل المتعلقة بالمكاسب الرأسمالية طويلة الأجل ومقدارها ٢٥٪.

المطلـــوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل كل العمليات حتى نهاية سنة ١٤٠٤ هـ، بافتراض استخدام أسلوب التقسيط في المحاسبة عن هذه العملية لأغراض المحاسبة المالية، وضرائب الدخل، مع تقريب كافة القيم المحسوبة لأقرب ريال.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل كافة العمليات من ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ، وحتى ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، بافتراض استخدام أسلوب التقسيط للتقرير عن المكاسب لأغراض ضرائب الدخل. واستخدام أساس الاستحقاق للمحاسبة المالية.

المشكلة الثامنة:

أبرمت «شركة الواصل» في الثاني من المحرم ١٤٠٥ هـ عقداً مع «شركة الجيل» لشراء مكيفات الهواء، ثم تعيد بيعها بالتقسيط على أن يتم التحصيل على فترة طولها ٣٠ شهراً، دون تحديد مستقل للفوائد أو المصروفات المحملة. وقد إختارت شركة الواصل أسلوب التقسيط للمحاسبة عن مبيعاتها والتقرير عن دخلها من مكيفات الهواء لأغراض ضرائب الدخل.

وفيما يلي المشتريات والمبيعات من الوحدات الجديدة:

	الوحدات المشتراة		الوحدات المبيعة	
	كمية	سعر الوحدة	كمية	سعر الوحدة
سنة ١٤٠٥ هـ	٤٨٠٠	١٠٠ ريال	٤٠٠٠	١٥٠ ريال
سنة ١٤٠٦ هـ	٧٢٠٠	٩٠	٨٠٠٠	١٤٠
سنة ١٤٠٧ هـ	٣٢٠٠	١٠٥	٢٨٠٠	١٤٣

وكانت المتحصلات النقدية من عملاء عقود التقسيط على النحو التالي:

المتحصلات النقدية

	سنة ١٤٠٥	سنة ١٤٠٦	سنة ١٤٠٧
مبيعات سنة ١٤٠٥ هـ	١٢٠ ٠٠٠ ريال	٢٤٠ ٠٠٠ ريال	٢٤٠ ٠٠٠ ريال
مبيعات سنة ١٤٠٦ هـ		٢٨٠ ٠٠٠	٤٦٠ ٠٠٠
مبيعات سنة ١٤٠٧ هـ			١٠٠ ٠٠٠

وقد تم استرداد ١٦٠ وحدة من مبيعات سنة ١٤٠٦ هـ في سنة ١٤٠٧ هـ، وبيعت الوحدة بمبلغ ٩٠ ريال بالتقسيط. وتم تحصيل مبلغ ٤٨٠٠ ريال من العملاء الأصليين في تاريخ الاسترداد، وكانت القيمة العادلة الجارية للسلع المستردة في ذلك التاريخ ١٠٠٨٠ ريال.

وبلغت مصروفات العمليات عن سنة ١٤٠٧ هـ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال، ولم يتم تحميل إيراد الفترة الحالية بما يخصه من مصروفات التأمين والتي تغطيه بوليصة تأمين لمدة ثلاث سنوات تكلفتها ٩٦٠٠ ريال وتنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٨ هـ، كما تم دفع مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال مقدماً عن عقد جديد لشراء مكيفات هواء، يبدأ تنفيذه في الثاني من المحرم ١٤٠٨ هـ.

المطلــوب:

إعداد ورقة عمل لحساب الآتي، بافتراض أن الشركة تستخدم طريقة المتوسط المرجح في تحديد تكلفة المخزون مشتملاً على مكيفات الهواء المستردة:

أ ـ (١) تكلفة البضاعة المبيعة بالتقسيط عن كل سنة.

(٢) متوسط تكلفة الوحدة المرجح من البضاعة المبيعة بالتقسيط عن كل سنة.

ب ـ نسبة الأرباح الإجمالية لكل سنة.

جـ ـ مكاسب أو خسائر الاسترداد في سنة ١٤٠٧ هـ.

د ـ الدخل الخاضع للضريبة من مبيعات التقسيط عن سنة ١٤٠٧ هـ.

المشكلة التاسعة:

تبيع «شركة الرشودي» عدداً محدوداً من منتجاتها عن طريق الوكلاء. وقد اتفقت الشركة في ربيع سنة ١٤٠١ هـ مع أحد وكلائها على بيع محركات السفن

الصغيرة عن طريقه. ويتم بيع المحركات بسعر ٣٠٠ ريال للوحدة بمعرفة الوكيل، ويمنح الوكيل عمولة مقدارها ١٥٪ من سعر البيع الإجمالي، وقد وافق الوكيل على ضمان حسابات العملاء، وأن يحول كافة المتحصلات منهم إلى الأصيل بعد خصم عمولته على حسابات عملاء الأمانة المحصلة، كما سمح للوكيل بخصم أي تكاليف يقوم بإنفاقها، والتي تحمل على الأصيل كما حدثت. ويستخدم كل من الأصيل والوكيل نظام المخزون المستمر.

وفيما يلي العمليات التي حدثت خلال الأشهر الستة الأولى من سنة ١٤٠١ هـ، والتي تخص بضاعة الأمانة:

عمليات الأصيل (شركة الرشودي):

(١) شحن ٩٠ محركاً للوكيل، تكلفة المحرك ١٨٠ ريالاً، وبلغت تكاليف التعبئة المدفوعة لشحن البضاعة ٣٦٠ ريالاً، وذلك في ١٠ من ربيع الثاني.

(٢) تسلمت الشركة كشف حساب المبيعات من الوكيل وشيك بمبلغ ١٢٧٦٥ ريالاً، وذلك في ٣٠ من جمادي الآخرة.

عمليات الوكيل:

(١) تسلم ٩٠ محركاً، ودفع مصاريف الشحن ومقدارها ٤٥٠ ريالاً، وذلك في ١٥ من ربيع الثاني.

(٢) باع ٦٠ محركاً وحصل مبلغ ١٥٦٠٠ ريال، وذلك في الفترة من غرة جمادى الأولى وحتى ٢٣ من جمادى الآخرة.

(٣) دفع مبلغ ٤٥ ريالاً لإصلاح ستة محركات مبيعة، وذلك في الثاني من جمادى الآخرة.

(٤) أرسل كشف حساب المبيعات للموكل مرفقاً به شيكاً بمبلغ ١٢٧٦٥ ريالاً وذلك في ٣٠ من جمادى الآخرة.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الرشودى، وفي السجلات المحاسبية للوكيل، بإفتراض أن كلا من الشركتين تحدد أرباحها من مبيعات بضاعة الأمانة بصورة مستقلة، مع عدم إجراء قيود الإقفال.

ب - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبيه للأصيل، وفي السجلات المحاسبية

للوكيل بافتراض أن مبيعات بضاعة الأمانة تكون مجمعة مع المبيعات العادية، مع عدم إجراء قيود الإقفال.

جـ - هل يتماثل رصيد حساب بضاعة الأمانة الواردة الممسوك بمعرفة الوكيل في ٣٠ من جمادى الآخرة في ظل الإفتراضين المختلفين في البندين أ ، ب . السابقين؟ وما قيمة رصيد حساب بضاعة الأمانة الواردة، وكيف يتم تقريره في الميزانية العمومية للوكيل في ٣٠ من جمدى الآخرة؟

المشكلة العاشرة:

بدأت «شركة الموردى» عملياتها في الثاني من المحرم ١٤٠١ هـ، وتتم كل مبيعاتها من البضاعة الجديدة بعقود بيع بالتقسيط. وتستخدم الشركة أسلوب التقسيط في المحاسبة للإعتراف بأرباحها من المبيعات نظراً لإرتفاع درجة المخاطرة عن الأقساط غير المحصلة، كما تستخدم نظام المخزون المستمر.

وفيما يلي المعلومات التي تم الحصول عليها من السجلات المحاسبية لشركة الموردى في ٣٠ من ذي الحجة لسنتي ١٤٠١ هـ، و١٤٠٢ هـ.

	١٤٠٢ هـ	١٤٠١ هـ
عملاء عقود التقسيط:		
مبيعات سنة ١٤٠١ هـ	١٧ ٣٠٠ ريال	٤٠ ٠٠٠ ريال
مبيعات سنة ١٤٠٢ هـ	٥٦ ٠٠٠	
مبيعات نقدية عن السلع المستبدلة	٢٠ ٥٠٠	
مبيعات بالتقسيط	٣١٠ ٠٠٠	٢٢١ ٠٠٠
مشتريات	١٧٦ ٧٠٠	١٧٠ ١٨٠
المخزون من السلع الجديدة في غرة محرم	٤٢ ٠٠٠	
مصروفات العمليات	٥٩ ٢٩٦	٥٣ ٧٠٠
مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها	٩ ٩٠٠	

وقد كشفت عملية المراجعة التي قمت بها عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، عن الآتي:

(١) - بلغ مخزون السلع الجديدة والمستردة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ ٣٥ ٨٨٢ ريالاً، و ٤ ٦٥٠ ريالاً على التوالي.

(٢) - تم إثبات قيمة السلع المستردة، عندما توقف أحد العملاء عن سداد باقي

قيمة العقد، بقيمتها السوقية التي تقترب من أسعار الجملة، وذلك في حساب مستقل لمخزون السلع المستردة، وقد تم جعل حساب مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها مديناً بالفرق بين الرصيد غير المدفوع من العقود، وسعر الجملة للسلع المستردة. وبيعت السلع المستردة مرة أخرى بالتقسيط.

(٣) تم تحديد أسعار الجملة للسلع المستردة على النحو التالي:

(أ) تقدر قيمة السلع المستردة خلال سنة البيع بما يعادل ٤٠٪ من سعر البيع الأصلي.

(ب) تقدر قيمة السلع المستردة في السنة التالية لسنة البيع بما يعادل ٢٠٪ من سعر البيع الأصلي.

(٤) - لم يتوقف أي عميل عن سداد أقساط عقود البيع خلال سنة ١٤٠١ هـ.

وفيما يلي تحليل لعقود التقسيط التي توقف عن سدادها وتم إزالتها من الدفاتر خلال سنة ١٤٠٢ هـ:

	سعر البيع الأصلي	الرصيد غير المدفوع من العقد
عقود سنة ١٤٠١ هـ	١٩ ٥٠٠ ريال	١٠ ٥٠٠ ريال
عقود سنة ١٤٠٢ هـ	١١ ٠٠٠	٨ ٢٠٠

(٥) بدأت الشركة في غرة محرم ١٤٠٢ هـ، في السماح بإستبدال سلع مستعملة كجزء من عملية سداد قيمة المبيعات الجديدة. وقد بلغت القيمة الإستبدالية التي وافقت عليها الشركة خلال سنة ١٤٠٢ هـ مبلغ ٢٢ ٦٠٠ ريال وبلغت القيمة السوقية بسعر الجملة للسلع المستبدلة ١٥ ٨٠٠ ريال. وقد تم بيع جميع السلع المستبدلة خلال السنة نقداً.

(٦) - تستخدم الشركة أسلوب التقسيط في المحاسبة عن البضاعة المبيعة بالتقسيط لأغراض المحاسبة المالية، وضرائب الدخل. ويبلغ معدل ضرائب الدخل ٢٠٪.

المطلوب:

أ - تحديد قيم الأرباح الإجمالية المؤجلة عن مبيعات التقسيط في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠١ هـ و١٤٠٢ هـ، على أن يشتمل على كافة العمليات الحسابية المؤيدة لتحديد نسبة الأرباح الإجمالية عن مبيعات التقسيط عن كل سنة.

ب - تحديد التسوية (إن وجدت) التي توصي بها لحساب مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ.

جـ إعداد قائمة دخل (توضح المبيعات النقدية، ومبيعات التقسيط، وإجمالي المبيعات) عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ. يبلغ إجمالي عدد الأسهم العادية المتداولة ٢٠٠٠٠ سهم. يجب أن يتم حساب الآتي لتعضيد البيانات الواردة في قائمة الدخل:

(١) الأرباح الإجمالية غير المحققة عن مبيعات التقسيط في سنة ١٤٠٢ هـ.

(٢) الأرباح الإجمالية المحققة عن مبيعات التقسيط في سنة ١٤٠١ هـ.

(٣) الأرباح الإجمالية المحققة عن مبيعات السلع المستبدلة.

هذا الكتاب

يشتمل هذا المرجع على دراسة تفصيلية ومتعمقة لبعض الموضوعات المتخصصة في مجال المحاسبة المالية. وهو ينقسم في هذا الصدد إلى أربعة أقسام رئيسية تظهر في جزئين، كل جزء في كتاب منفصل عن الآخر: حيث يشتمل الجزء الأول على القسمين الأول والثاني، أما الجزء الثاني فهو يشتمل على القسمين الثالث والرابع. وقد خصص القسم الأول للمحاسبة في شركات الأشخاص والفروع، وخصص القسم الثاني لمعالجة المشكلات المحاسبية التي ترتبت على توسع الشركات سواء عن طريق الاندماج في أو مع شركة أخرى أو سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر. وتناول القسم الثالث المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، أما القسم الرابع فهو يتناول ثلاثة موضوعات مستقلة، يتعلق الأول بالشركات متعددة الجنسية وعمليات الصرف الأجنبي، ويتناول الموضوع الثاني كيفية إعداد التقارير المالية القطاعية والدورية، أما الموضوع الثالث، فقد خصص للمحاسبة عن المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة.

وقد تم تزويد هذا المرجع بمجموعة من الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل في نهاية كل فصل. وهي تعطي صورة شاملة للواقع العملي، ونرجو أن تساهم مساهمة فعّالة في تنمية قدرات المهتمين بهذا الحقل.